أكاديمية السادات للعلوم الإدارية
مركز البحوث
سلسلة إصدارات البحوث الإدارية
(١)

الهندسة الضريبية لتشجيع الاستثمار والخصخصة

تأليف

مجموعة من الخبراء والباحثين وأساتذة الجامعات

المحرر
الأستاذ الدكتور حمدى عبد العظيم
أستاذ الاقتصاد - عميد مركز البحوث بالأكاديمية

الجزء الأول

١٩٩٩

١٤٢٠هـ - ١٩٩٩م

بسم الله الرحمن الرحيم

﴿ وقُل رَّبِّ زِدْنِي عِلماً ﴾

صدق الله العظيم

قواعد النشر فى السلسلة

١ - تقـدم المادة العلميـة مكتـوبة على الحاسب الآلى من أصل وثلاث صور.

٢ - تقدم مع المادة العلمية نبذة عن المؤلف وبحوثه العلمية ومؤلفاته.

٣ - يشترط أن تكون المادة العلمية فى مجال العلوم الاجتماعية بصفة عامة والعلوم الإدارية بصفة خاصة.

٤ - يجب أن تكون المادة العلمية مبتكرة وتتناول قضايا متجددة تهتم بالتنميـة الاقتـصادية والإدارية مع الاستـفادة من تجارب الدول المتقدمة.

٥ - ترسل المادة العلميـة للتحكيم قبل النشر فى السلسلة، ويتم إخطار المؤلف ولا يتم رد الأوراق المرسلة إلى الأكاديمية فى حالة الاعتذار عن النشر.

٦ - يتم التعاقد مع المؤلف حسب النظم المعمول بها وباتفاق الطرفين فيما يتعلق بتكاليف الطبع والنشر والتوزيع.

٧ - المراسلات :

توجه كافة المراسلات إلى العنوان التالى :

الأستاذ الدكتور عميد مركز البحوث.

أكاديمية السادات للعلوم الإدارية - كورنيش النيل - مدخل المعادى - القاهرة

ت وفاكس: ٣٥٠٤٤٨٧ ص. ب: ٢٢٢٢ المعادى - القاهرة

مقدمة

برز إلى الوجود مصطلح الهندسة الضريبية فى إطار المتغيرات الاقتصادية العالمية التى تشهدها مختلف الدول، وهى تقترب بخطاها من عتبات القرن الواحد والعشرين، حيث سيادة حرية الاقتصاد وحرية الأسواق وحرية الفكر وحرية الإدارة وحرية الإرادة وتنظيم الجودة والاداء وتحطيم الحواجز التجارية وتحطيم القيود الإدارية محلياً وعالمياً.

واتجهت معظم دول العالم إلى تحرير ملكية وإدارة المشروعات الإنتاجية وتطبيق برامج خصخصة قطاع الأعمال العام وإصلاح هياكلها المالية والإنتاجية، مما استدعى البحث عن أساليب وسياسات جديدة وفعالة وغير مسبوقة وهو ما استتبع ظهور عدة مصطلحات جديدة مثل الهندسة الإدارية أو إعادة الهيكلة أو الهندسة المالية؛ إشارة إلى الحرص على تطبيق نظم وإجراءات حديثة تؤدى إلى علاج الاختلالات الهيكلية باعتبارها سياسات وإجراءات أو برامج غير تقليدية.
والسياسة الضريبية تعتبر من أهم السياسات المؤثرة بشكل فعال على كافة نواحى النشاط الاقتصادى والاجتماعى، حيث تؤثر على الاستثمار وعلى الإنتاج وعلى الاسعار وعلى الدخول وعلى الصادرات وعلى الواردات وعلى عدالة توزيع الدخل القومى فى المجتمع وعلى كافة مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية، ويعنى ذلك أن الضرائب تعتبر مجالاً خصباً لتطبيق الهندسة أو تطبيق الأدوات المالية والإدارية الحديثة المؤدية إلى إعادة هيكلة النظام الضريبى، بما يتلاءم مع متطلبات المرحلة القادمة والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الجديدة، إذ لم يكن كافياً فى ظل هذه المتغيرات الحديثة عن الإصلاح الضريبى أو التطوير الضريبى، بل لابد من إعادة البناء دون هدم للأسس الصالحة ودون ترميم يؤجل ظهور المشاكل أو الآثار السلبية، وإنما إقامة قواعد جديدة تتفق مع روح العصر وتهدم المعوقات والأطر البالية المعادية للانطلاق والحريصة على الجباية فقط دون سواها، بينما تفرض اعتبارات الهندسة الضريبية إعطاء المزيد من التيسيرات والحوافز المشجعة على الانطلاق والقادرة على حفظ التوازن الاقتصادى والاجتماعى دون الإخلال

بالحصيلة المالية المناسبة لتمويل الموازنة العامة للدولة .

إن الهندسة الضريبية بهذا الشكل تعنى إعمال الفكر المتحرر وتنقية التشريعات الضريبية من الشوائب التى لحقتها فى ظل تطبيق فلسفات بالية تجاوزتها الأمم وطواها النسيان وقذف بها من نافذة قطار التغيير السريع .

وفى ضوء ما سبق كان حرص أكاديمية السادات للعلوم الإدارية على دعوة كافة الخبراء المتخصصين من رجال مصلحة الضرائب والاستثمار والبنوك والشركات والمستثمرين ورجال الأعمال وأساتذة الجامعات بهدف المناقشة والتحليل العميق للأسس الجديدة التى ينبغى توافرها لإقامة بنيان ضريبى جديد يتفق مع المستجدات الاقتصادية والاجتماعية المحلية والعالمية .

ونتناول عرض الموضوع وفقاً للمحاور الآتية :

المحور الأول : الهندسة الضريبية :

(مفهومها وأبعادها ومقوماتها) .

المحور الثانى : الهندسة الضريبية وتشجيع الاستثمار :

(تأثيرها على الادخار وعلى الاستثمار فى ضوء تجارب الدول المتقدمة والمشاكل المرتبطة بما سبق وكيفية علاجها) .

المحور الثالث : الهندسة الضريبية وتشجيع الخصخصة :

(المعاملة الضريبية المناسبة لتشجيع الخصخصة ولتنمية أسواق رأس المال) .

المحور الرابع : الوفاق الضريبى كأحد أبعاد الهندسة الضريبية

(العلاقة الملائمة بين الممول ومصلحة الضرائب) .

مع تمنياتى للجميع بالتوفيق والسداد . . .

د . حمدى عبد العظيم

أستاذ الاقتصاد وعميد مركز البحوث بالأكاديمية

الهندسة الضريبية فى مرآة المتغيرات الاقتصادية العالمية الجديدة

د. حمدى عبد العظيم

يشهد العالم منذ بداية حقبة التسعينات العديد من المتغيرات الإقتصادية العالمية الجديدة بدأت بالاتجاه نحو التكتلات حينما توصلت دول السوق الاوربية المشتركة إلى اتفاق الوحدة الأوربية منذ عام ١٩٩٢، وأعقب ذلك اتجاهات تحريرية فى دول أوربا الشرقية، وظهور ألمانيا الموحدة كقوة اقتصادية وسياسية كبرى يحسب لها العالم الف حساب، ثم شهد العالم انهيار الاتحاد السوفيتى السابق واستقلال جمهورياته واتجاهها إلى تطبيق أسس الاقتصاد الحر والانضمام إلى عضوية البنك الدولى وصندوق النقد الدولى بعد أن كانت دول المعسكر الشرقى تنظر إلى هذه المؤسسات على أنها مؤسسات استعمارية رأسمالية امبريالية مستغلة، كما اتجهت معظم الدول النامية إلى تطبيق أسس الاقتصاد الحر وتقليل درجة تدخل الدولة فى ملكية وإدارة مشروعات النشاط الاقتصادى، والاتجاه نحو الخصخصة وتطوير أسواق المال والنقد والمصارف وتطبيق آليات السوق فى تخصيص الموارد، كما برزت إلى الوجود دول النمور الآسيوية كقوى اقتصادية منافسة فى الأسواق الدولية لكل من الولايات المتحدة الأمريكية ودول المجموعة الأوربية.

ومع بداية النصف الثانى من حقبة التسعينات أعلن العالم ميلاد منظمة التجارة العالمية لتتولى مسئولية تحرير التجارية الدولية على أسس اتفاقية الجات منذ عام ١٩٩٥، وبحيث أصبح التحرير يشمل السلع والخدمات والملكية الفكرية والتشريعات والاستثمارات وفقاً لما توصلت إليه الدول الأعضاء فى الجات خلال جولة أورجواى عام ١٩٩٣ والتى تم التصديق عليها فى المغرب عام ١٩٩٤، ولقد اتجهت معظم دول العالم إلى السعى لطلب عضوية منظمة التجارة العالمية التى تستثنى من أحكامها التكتلات الاقتصادية، الأمر الذى شجع على زيادة عدد التكتلات الاقتصادية فى العالم والتى بلغ عددها حالياً ٨٥ تكتلاً تغطى حوالى ٧٠٪ من إجمالى حجم التجارة الدولية.

وقد فرضت الجات تحديات كبيرة على الدول المختلفة بحيث أصبحت تسابق الخطى من أجل تحسين الجودة والمواصفات القياسية لمنتجاتها وجذب الاستثمار

الأجنبى والتكنولوجيا المتقدمة من أجل تبوؤ مكانة لائقة فى أسواق التصدير العالمية والتصدى لمنافسة السلع والخدمات المستوردة والموجودة داخل حدودها الإقليمية.

وهكذا نجد أن مختلف الدول تقترب بخطاها من عقبات القرن الواحد والعشرين، حيث سيادة حرية الاقتصاد وحرية الأسواق وحرية الفكر وحرية الإدارة وحرية الإرادة وتنظيم الجودة والأداء وتحطيم الحواجز التجارية وتحطيم القيود الإدارية محلياً وعالمياً.

وفى إطار ما سبق ظهرت عدة مصطلحات جديدة مثل الهندسة الإدارية والهندسة المالية وإعادة الهيكلة، إشارة إلى الحرص على تطبيق نظم وإجراءات حديثة تؤدى إلى علاج الاختلالات الهيكلية باعتبارها سياسات وإجراءات أو برامج غير تقليدية، والسياسة الضريبية تعتبر من أهم السياسات المؤثرة بشكل فعال على كافة نواحى النشاط الاقتصادى والاجتماعى، حيث تؤثر على الاستثمار، وعلى الإنتاج، وعلى الأسعار، وعلى الدخول، وعلى الصادرات، وعلى الواردات، وعلى عدالة توزيع الدخل القومى فى المجتمع، وعلى كافة مجالات التنمية الاقتصادية والاجتماعية. ويعنى ذلك أن الضرائب تعتبر مجالاً خصباً لتطبيق الهندسة أو تطبيق الأدوات المالية والإدارية الحديثة المؤدية إلى إعادة هيكلة النظام الضريبى بما يتلاءم مع متطلبات المرحلة القادمة والمتغيرات الاقتصادية والاجتماعية الجديدة، إذ لم يكن كافياً فى ظل هذه المتغيرات الحديثة عن الإصلاح الضريبى أو التطوير الضريبى، بل لابد من إعادة البناء دون هدم للأسس الصالحة ودون ترميم يؤجل ظهور المشاكل أو الآثار السلبية، وإنما إقامة قواعد جديدة تتفق مع روح العصر وتهدم المعوقات أو الأطر البالية المعادية للانطلاق والحريصة على الجباية فقط دون سواها، بينما تفرض اعتبارات الهندسة الضريبية إعطاء المزيد من التيسيرات والحوافز المشجعة على الانطلاق والقدرة على حفظ التوازن الاقتصادى والاجتماعى دون الإخلال بالحصيلة المالية المناسبة لتمويل الموازنة العامة للدولة.

إن الهندسة الضريبية بهذا الشكل تعنى أعمال الفكر المتحرر وتنقية التشريعات

الضريبية من الشوائب التى لحقتها فى ظل تطبيق فلسفات بالية تجاوزتها الأمم وطواها النسيان وقذف بها من نافذة قطار التغيير السريع.

وتعتبر الهندسة الضريبية منظومة من ثلاثة أضلاع هى: التشريع الضريبى، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبى (الممولين). **ولابد من إعادة البناء أو إعادة هيكلة كافة هذه الأبعاد بما يتفق مع المتغيرات الاقتصادية العالمية الجديدة، وهو ما نوضحه كما يلى:**

أولاً: التشريع الضريبى:

تعمل الهندسة الضريبية فى مجال التشريعات على إعادة هيكلة التشريع الضريبى للسماح بترحيل خسائر الممولين إلى الخلف، والذى أخذت به كثير من الدول واعترفت به المجمعات العلمية المحاسبية والضريبية وإعطاء الممول حق الاختيار بين الاستفادة من ترحيل الخسائر إلى الأمام أو الاستفادة من ترحيلها إلى الخلف تيسيراً على الممولين وتحفيزاً لهم على الخروج من التعثر المالى واستمرار النشاط الاقتصادى فى المجتمع.

وتتطلب الهندسة الضريبية وضع أسعار ضرائب تمييزية لبعض الأنشطة التى تعكس ضرورات توجيه أو ترتبط بها مخاطر مرتفعة مع أهمية زيادة حد الإعفاء الضريبى للأعباء العائلية بنفس نسبة الزيادة فى معدل التضخم سنوياً، وذلك مع الاحتفاظ بحدود الاعفاءات الأخرى فى الإيرادات الخاضعة للضريبة الموحدة من المرتبات والأجور.

وفى إطار الهندسة الضريبية لابد من حل مشكلة المعالجة الضريبية للمخصصات والفوائد المهمشة مع مصلحة الضرائب، وذلك عن طريق تعديل القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لاستثناء مخصصات البنوك والفوائد المهمشة من الخضوع للضريبة، وذلك أسوة بما هو متبع فى حالة اعفاء المخصصات الفنية بشركات التامين والتى يتم اعفاؤها بالكامل.

ولابد من سرعة حسم المنازعات الضريبية واختصار الخطوات التى يمر بها ربط الضريبة، حيث يساهم ذلك فى تشجيع الاستثمار عن طريق التيسير على المستثمرين لاختصار خطوات ربط الضريبة وحسم المنازعات مع مصلحة

الضرائب، وانخفاض تكلفة التحصيل وتمكين الخزانة العامة من الحصول على الحصيلة الضريبية المتنازع عليها، والتى تتآكل قيمتها بفعل معدل التضخم السنوى، ولا يخفى أهمية تخفيض أسعار شرائح الضرائب لما لذلك من أثر طيب على نفسية الممول، إذ أن أسعار الضرائب لها علاقة بتحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية كأحد أركان الهندسة الضريبية، كما يجب التوسع فى عقد الاتفاقيات لمنع الازدواج الضريبى لتجنب خضوع المستثمر للضريبة مرتين حتى يمكن التوسع فى جذب الاستثمارات الأجنبية إلى مصر وعلى أساس المعاملة بالمثل وذلك بالإضافة إلى التوسع فى اتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات بين الدول وحرية تحويل أموال وعوائد الاستثمار إلى الخارج.

وتجدر الإشارة إلى أهمية إدخال بعض التعديلات على التشريع الضريبى المرتبطة بنظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بما يؤدى إلى التيسير على المستثمرين فى الإجراءات وتتمثل أهم التعديلات المقترحة فى تطبيق نسبة موحدة على مختلف السلع والخدمات، ورفع الحد الأدنى للمبالغ التى يسرى عليها هذا النظام حتى لا تزيد نفقات التحصيل عن المبالغ ضئيلة القيمة المحصلة تحت حساب الضريبة.

ثانياً : الإدارة الضريبية :

ويقصد بذلك أعمال الهندسة الضريبية لتطوير مصلحة الضرائب عن طريق العديد من النظم والإجراءات المطبقة فى المصلحة مثل توفير نظام معلومات متكامل يساعد المصلحة على تحديد كافة أنشطة ومعاملات وممتلكات الممول على المستوى القومى واستخدام أسلوب ميكنة نظم العمل فى أعمال الربط والتحصيل والإعفاءات واستخدام الذكاء الاصطناعى ونظم الخبرة فى بناء قاعدة المعرفة وتطوير أداء مأمور الضرائب واستخدام شبكات ربط المعلومات بين مصلحة الضرائب وغيرها من المصالح المختصة بتحصيل الموارد السيادية ومراقبة نشاط الممولين من أجل الوصول إلى حق خزانة الدولة والتقدير الموضوعى للضرائب المستحقة على الممولين.

ولابد من إعادة هندسة الحوافز الضريبية لجذب المزيد من الاستثمار الأجنبى

المباشر إلى مصر خلال مرحلة الإعداد للانطلاق الاقتصادى، وذلك عن طريق مجموعة من الأسس التى تقوم على الاهتمام بتوسيع القاعدة الضريبية وتطبيق نظام مبسط وفعال للحوافز الضريبية، وارتباط ذلك بإعادة هيكلة الاقتصاد المصرى بحيث يكون له دور متميز على مستوى الخريطة الاستثمارية الدولية، وذلك بالإضافة إلى تهيئة الظروف والعوامل الأخرى المؤثرة على تدفق الاستثمار الأجنبى المباشر، حيث تبين أن الحوافز الضريبية وحدها لا تستطيع تحقيق الزيادة المأمولة فى تدفق حجم الاستثمار الأجنبى إلى مصر.

وتتطلب اعتبارات الهندسة الضريبية ضرورة التزام مصلحة الضرائب بمبدأ استقلال السنوات الضريبية وعدم الالتجاء إلى مبدأ التقدير الجزافى إلا بأدلة مؤيدة باعتبار أن ذلك يؤدى إلى عدم التهرب من سداد الضرائب إلى خزانة الدولة.

ولا يخفى أهمية إدخال الهندسة الضريبية فى مجال تنمية العنصر البشرى المنوط به ربط وتقدير وتحصيل الضرائب، وذلك من خلال الاختيار المناسب لمأمورى الضرائب، والارتقاء العلمى والفنى به بما يتناسب مع اتجاهات الدولة لتشجيع الاستثمار والخصخصة، ووضع هيكل مناسب للأجور والمزايا والضمانات القانونية، والتوسع فى برامج التدريب الداخلية والخارجية على كيفية التعامل مع المتغيرات الدولية الجديدة وتشجيع الاستثمار والخصخصة.

وتجدر الإشارة إلى أهمية تشجيع البحوث والتطوير والتجارب العلمية والعملية عن طريق إعفاء نفقاتها من الخضوع للضرائب مرة واحدة بدلاً من توزيعها على عدد من السنوات نظراً لأهميتها للتحديث والتطوير التكنولوجى للإنتاج فى ظل المتغيرات الاقتصادية العالمية الراهنة.

ويجدر التنويه إلى أهمية قيام مصلحة الضرائب بوضع خريطة قومية للمجتمع الضريبى المصرى توضح درجة الخطر الذى تتعرض له الأنشطة المختلفة والخاضعة للضريبة، والتى يمكن من خلالها إعداد الدراسات السعرية وقياس درجة الخطر الذى تتعرض له مختلف أنواع النشاط الاقتصادى والمعاملة الضريبية المناسبة له.

ثالثاً : المجتمع الضريبى :

تعتمد الهندسة الضريبية للمجتمع الضريبى على الاهتمام بهندسة العلاقة بين

الممولين ومصلحة الضرائب باعتبار أن الضريبة ليس هدفها جباية الأموال، ولكن إحداث آثار اجتماعية واقتصادية يكون الممول هو أكثر المستفيدين منها، ويتطلب ذلك تحسين العلاقة بين الممول ومصلحة الضرائب ووضع أسس تصلح كميثاق شرف للعلاقة بين الطرفين والمحافظة على حقوق والتزامات الإدارة تجاه الممولين، وذلك بالإضافة إلى نشر الوعى الضريبى بين الممولين.

ويتطلب الأمر إنشاء قضاء ضريبى متخصص يختص بفحص قضايا الضرائب ويكون أكثر فهماً لطبيعة مشكلاتها وحتى يمكن تقليل الفترة الزمنية التى تستغرقها المنازعات بين المصارف والعملاء ومصلحة الضرائب.

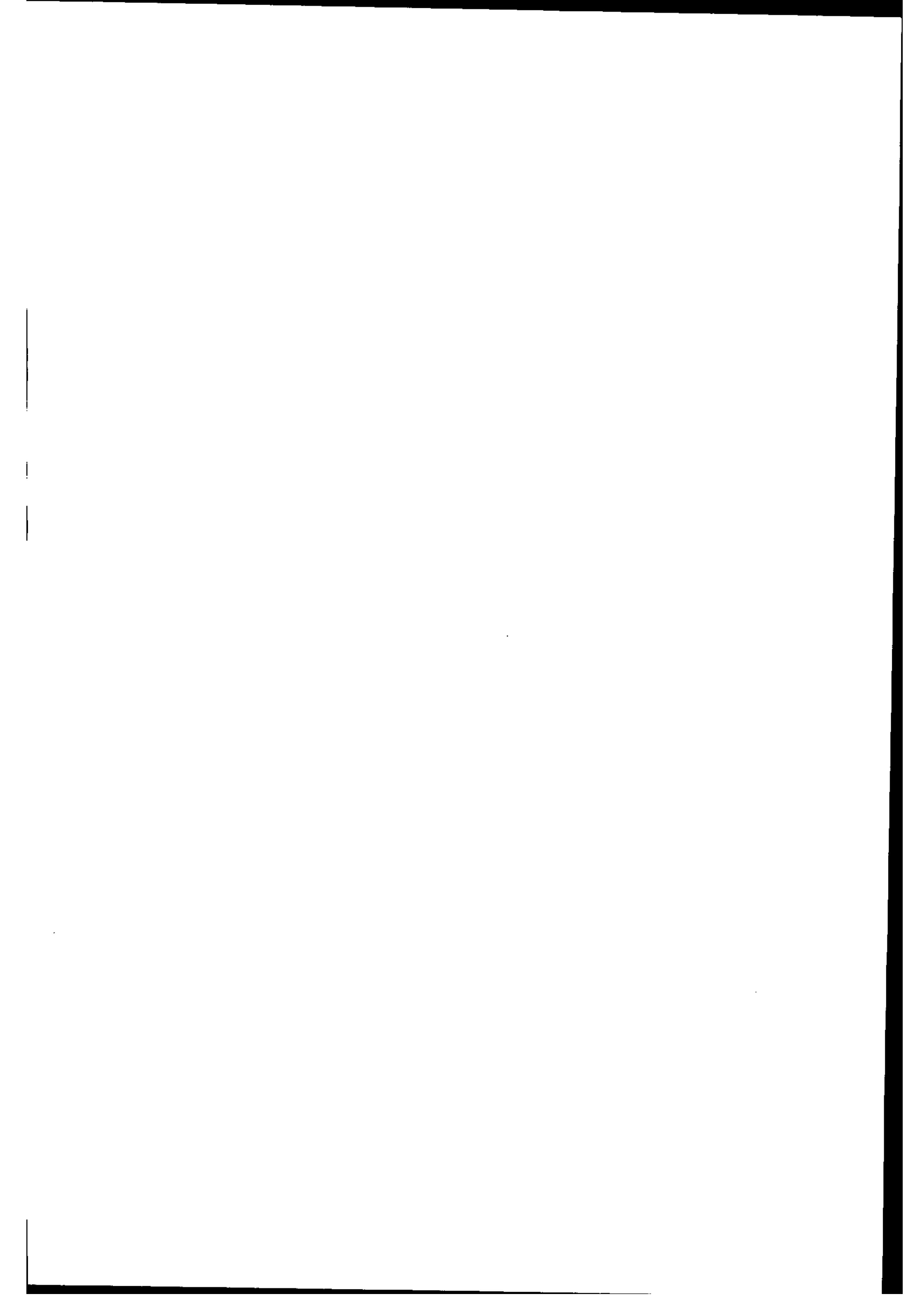
ولا يخفى أهمية تطوير نظم الفحص الضريبى بحيث تساير النظم الضريبية المتقدمة، وبما يتفق مع الأهمية النسبية لحالات الفحص، وذلك بالأساليب الحديثة مثل الفحص الضريبى بالعينة والفحص الشامل لمجموعة الممولين والفحص فى ضوء مقابلة صافى الثروة للممولين، مع العمل على نقل نظام المعلومات الحالى إلى نظام يسمح بتوسيع قاعدة المعرفة الضريبية، كما يجب الاهتمام بقياس أثر الحوافز والإعفاءات الضريبية فى ضوء الأهداف المحددة لها على مستوى المشروع وعلى المستوى القومى.. وذلك عن طريق معرفة القيمة المضافة لكل حافز باعتبار أن عنصر القياس يعتبر من أركان الهندسة الضريبية وأنه ما لا يمكن قياسه لا يمكن مراقبته ولا يمكن تخطيطه أو تقييمه ومعرفة فعاليته أو أعبائه القومية أو الاجتماعية.

وفى ضوء المتغيرات الاقتصادية الجديدة يجب استخدام الهندسة الضريبية لتنشيط معاملات البورصة وصناديق الاستثمار بحيث تتحقق المساواة فى الإعفاءات بين وثائق الصناديق المغلقة ووثائق الصناديق المفتوحة، وهو ما يتطلب إعادة هيكلة التشريع من أجل توحيد المعاملة بين شركات الأوراق المالية، والشركات الخاضعة لقانون الاستثمار والشركات المساهمة.

وهكذا ندرك أن الهندسة الضريبية يمكن أن تكون المرآة الصادقة التى تنعكس عليها كافة المتغيرات الاقتصادية المحلية والعالمية الجديدة وآفاق القرن الواحد والعشرين.

الهندسة الضريبية لصناديق الاستثمار

د. حمدى عبد العظيم



مقدمــة

تعتبر صناديق الاستثمار من المؤسسات التى يرخص لها بالتعامل فى الأوراق المالية وفقاً لأحكام قانون سوق رأس المال رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ . وبناء على هذا القانون ظهر أول صندوق استثمار فى مصر وطرح للاكتتاب العام خلال النصف الثانى من عام ١٩٩٤، ثم تتابع إنشاء الصناديق بعد ذلك حتى بلغ عددها اليوم ثمانية صناديق بلغ حجم معاملاتها حوالى ١,٤ مليار جنيه فى نهاية عام ١٩٩٥ .

وقد استهدف المشرع من إنشاء صناديق الاستثمار إدارة الأموال التى تستطيع جذبها من المدخرات لتوجيهها إلى سوق الأوراق المالية، ولذلك حظر القانون على هذه الصناديق القيام بأى عمل من أعمال البنوك خاصة إقراض الغير أو ضمانه أو المضاربة فى العملات الأجنبية أو فى المعادن النفيسة، وأجاز القانون للصناديق التعامل فى القيم المالية الأخرى أو فى غيرها من مجالات الاستثمار بشرط موافقة مجلس إدارة هيئة سوق المال وفى حدود نسبة الاستثمار التى يحددها المجلس.

ورغبة فى حماية الصناديق من المخاطر وحماية أموال المدخرات المصرية اشترط القانون أن تتولى إدارة الصناديق شركات مساهمة متخصصة فى إدارة الصناديق سواء كانت مصرية أم أجنبية إذا لم تتوافر الخبرة المصرية اللازمة.

وتخضع الصناديق لرقابة حسابات فعالة حيث اشترط القانون أن يراجع حسابات الصناديق اثنان من مراقبى الحسابات من بين المقيدين فى سجل خاص تم إعداده بالتشاور بين الهيئة العامة لسوق المال والجهاز المركزى للمحاسبات.

وتنقسم صناديق الاستثمار إلى نوعين: أحدهما صناديق مغلقة والآخر صناديق مفتوحة، لكل منهما نظام خاص ومعاملة ضريبية مختلفة سوف نتعرض لها بالدراسة فى هذا البحث.

ومع اتجاه مصر إلى التوسع فى برنامج الخصخصة عن طريق توسيع قاعدة الملكية بواسطة بيع الشركات التابعة لقطاع الأعمال العام فى صورة أسهم، فضلاً عن أن القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ سمح للشركات العامة إصدار سندات بضوابط

محددة للحصول على التمويل اللازم لأعمالها المتعددة بدلاً من القروض المباشرة من الجهاز المصرفى وما يرتبط بها من أعباء خدمة الدين ومشاكلها.

فى إطار ما سبق يلاحظ اطراد زيادة عدد الصناديق وزيادة حجم معاملاتها كل عام، فضلاً عن حرص كل صندوق على تنويع المزايا والنظم المطبقة فى العمل لجذب أكبر عدد ممكن من المساهمين ومن المتعاملين على الأوراق المالية، إذ لجأت بعض الصناديق إلى إصدار وثائق ذات عائد تراكمى، كما تتعامل بعض الصناديق الأخرى فى وثائق ذات عائد دورى ربع سنوى، ودورى نصف سنوى، كما اتجهت بعض الصناديق إلى النص على جواز توزيع جزء من الربح المحقق فى حالة نمو القيمة الرأسمالية بما يجاوز ١٤٠٠ جنيه أو ٤٠٪ من قيمتها الاسمية.

ولاشك أن تشجيع هذه الصناديق على القيام بدور فعال فى جذب المدخرات - وتنمية البورصة المصرية والمساهمة فى نجاح برنامج خصخصة شركات قطاع الأعمال العام - يتطلب وجود معاملة ضريبية مناسبة ومحفزة لهذه الصناديق، وهو ما نتناوله بالدراسة فى هذا البحث.

ونظراً لأن المعاملة الضريبية لصناديق الاستثمار المفتوحة تختلف عن المعاملة الضريبية لصناديق الاستثمار المغلقة فإننا نفضل إلقاء الضوء على كل نوع من أنواع الصناديق وطبيعة نشاطه وأهميته، ثم نتعرض بعد ذلك للمعاملة الضريبية لكل منهما، ثم نوضح تصورنا للمعاملة الضريبية اللازمة والمحفزة لهذه الصناديق.

وفى ضوء ما سبق نقسم البحث إلى ما يلى:

* **المبحث الأول:** صناديق الاستثمار المغلقة.
* **المبحث الثانى:** صناديق الاستثمار المفتوحة.
* **المبحث الثالث:** المعاملة الضريبية الحالية لصناديق الاستثمار.
* **المبحث الرابع:** التوصيات.

المبحث الأول

صناديق الاستثمار المغلقة

نظم المشرع نشاط صناديق الاستثمار فى اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال وحدد المشرع تعريف صناديق الاستثمار المغلقة والأحكام العامة التى تنطبق على من يباشر نشاط صناديق الاستثمار.

تعريف صناديق الاستثمار المغلقة:

عرف القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الصناديق المغلقة بأنها تلك الصناديق التى لا يجوز لها أن تصدر وثائق استثمار غير تلك التى قام المستثمرون باسترداد قيمتها من الصندوق نفسه خلال حياة الشركة (الفقرة الثانية من المادة ١٥٩ من اللائحة التنفيذية).

الشكل القانونى:

أوجب المشرع فى القانون المذكور آنفاً أن تتخذ الصناديق المغلقة شكل الشركة المساهمة برأس مال نقدى حده الأدنى خمسة ملايين جنيه مدفوعة بالكامل.

وتسرى أحكام قانون الشركات المساهمة رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ ولائحته التنفيذية على صناديق الاستثمار المغلقة فيما لم يرد به نص خاص بالقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ أو لائحته التنفيذية.

* نشاط الصناديق المغلقة:

تعتبر هذه الصناديق غير ملزمة - كقاعدة عامة - برد قيمة الوثائق إلى حملتها خلال حياة الصندوق، ورغم ذلك أجاز القانون لهذه الصناديق إعطاء هذا الحق لحملة الوثائق والنص على ذلك صراحة فى نشرة اكتتاب الوثائق.

وقد حدد المشرع القيمة الاستردادية لوثائق الصناديق المغلقة بأنها القيمة السوقية للوثيقة أو القيمة التى صدرت بها؛ أيهما أقل.

ويعنى ما سبق أنه يمكن لحملة الوثائق بيع وثائقهم فى السوق بقيمة تزيد على القيمة الاستردادية المقررة لهم قانوناً ومن ثم عدم حاجتهم إلى استخدام الحق

المنصوص عليه فى نشرة الاكتتاب.

وقد ألزم القانون رقم ٩٥ لسنة ١٩٩٢ صناديق الاستثمار المغلقة بأن تسجل قيمة محفظة الأوراق المالية التى يمتلكها الصندوق على أساس القيمة السوقية لها، على أن يتم تجنيب ٥٠٪ على الأقل من صافى الزيادة للقيمة السوقية كاحتياطى رأسمالى.

ولاشك أن هذا الإلزام يؤثر على صافى الربح الموزع، وذلك خلافاً لما يجرى عليه العمل عند تطبيق المعايير الدولية التى تلزم الصناديق بإثبات الأوراق المالية التى تستثمر فيها بقيمتها السوقية والاعتراف بالتغير فى القيمة السوقية كإيراد أو مصروف فى قائمة الدخل حسب الأحوال، دون تحديد نسبة مئوية ترحل إلى حقوق الملكية مثلما هو الحال فى اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال فى مصر.

ولحماية أموال أصحاب الوثائق فى صناديق الاستثمار من المخاطر حرص المشرع على وضع بعض الضوابط التى تحقق تنوع وتوزيع المخاطر وذلك على النحو التالى:

١ - لا يجوز للصندوق أن يستثمر فى شراء أوراق مالية لشركة واحدة ما يزيد على ١٠٪ من أموال الصندوق وبما لا يجاوز ١٥٪ من أوراق تلك الشركة.

٢ - فى حالة قيام الصندوق بالاستثمار فى وثائق الاستثمار التى يصدرها صندوق آخر لا يجوز للصندوق استثمار أكثر من ١٠٪ من قيمة الوثائق المصدرة فى شراء وثائق استثمار صندوق استثمار آخر وألا يجاوز ذلك بأى شكل ٥٪ من أموال الصندوق المستثمر فيه.

ويجوز لأكثر من صندوق الاشتراك فى تغطية اكتتاب إصدار واحد كبير لشركة كبيرة طبقاً للحدود المشار إليها آنفاً.

وقد أوجب القانون على الصناديق أن تحتفظ بنسبة كافية من السيولة لمواجهة طلبات استرداد قيمة وثائق الاستثمار وفقاً لشروط الاسترداد الواردة بنشرات الاكتتاب فى هذه الوثائق، ولا يجوز للصندوق الاقتراض من الغير بما يجاوز ١٠٪ من قيمة وثائق الاستثمار القائمة على أن يكون القرض قصير الأجل وبموافقة البنك الذى يحتفظ لديه بالأوراق المالية التى تستثمر فيها أموال الصندوق، (المادة ١٤٤ من اللائحة التنفيذية لقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢).

المبحث الثانى

صناديق الاستثمار المفتوحة

تعريف الصناديق المفتوحة

يقصد بالصناديق المفتوحة تلك الصناديق التى يمكنها إصدار وثائق استثمار بدلاً من الوثائق التى قام أصحابها باسترداد قيمتها من الصناديق خلال فترة حياة الصناديق، وقد أطلق عليها المشرع فى قانون سوق رأس المال صناديق استثمار البنوك وشركات التامين، وأجاز لها فى اللائحة التنفيذية للقانون إصدار وثائق استثمار بديلة للوثائق التى ترد قيمتها، كما أن هذه الصناديق لا يجوز قيد أو تداول وثائقها ببورصات الأوراق المالية.

وتعتبر الصناديق المفتوحة مؤسسة مالية لها ذمة مالية مستقلة ولكنها لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة، حيث يشترك فى ملكيتها آلاف الأشخاص، وذلك باعتبارها أحد الأنشطة التى سمح القانون للبنوك ولشركات التامين بمزاولتها فى الحدود والقواعد المحددة فى قانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية.

وفى ضوء ما سبق يكون البنك أو شركة التامين الجهة المسئولة عن تعيين مراقب الحسابات؛ طبقاً لأحكام المادة (٤٠) من القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢.

نشاط الصناديق المفتوحة :

أوضحت المادة ٤١ من قانون سوق رأس المال أنه يجوز أن تزاول البنوك وشركات التامين بنفسها نشاط صناديق الاستثمار على ألا يقل المبلغ المخصص لمزاولة هذا النشاط عن خمسة ملايين جنيه (نفس الرقم المحدد لرأس مال الصناديق التى تتخذ شكل الشركة المساهمة والتى يكون لها شخصية اعتبارية مستقلة).

ويسرى على نشاط الصناديق المفتوحة ما يسرى على الصناديق المغلقة من أحكام خاصة بالترخيص بمزاولة النشاط والأحكام والقواعد الأخرى.

وقد أوضحت المادة ١٧٨ من اللائحة التنفيذية للقانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ضرورة

أن تكون أموال الصندوق مفرزة عن أموال أصحاب الحسابات أو الودائع فى البنوك أو أموال أصحاب وثائق التامين فى حالة شركات التأمين.

ويقوم الصندوق بجمع الأموال وإصدار وثائق استثمار مقابلها. وتتمثل استثمارات الصندوق فى محفظة الأوراق المالية التى تستثمر فيها أموال حملة الوثائق أو السيولة التى تحتفظ بها لمواجهة التزاماتها تجاه حملة الوثائق.

وتتميز الأوراق المالية التى يصدرها الصندوق بأنها تخول لحامليها حقوقاً متساوية تجاه الصندوق، ويكون لحامليها حق الاشتراك فى الأرباح والخسائر الناتجة عن استثمارات الصندوق كل بنسبة ما يملكه وفقاً للشروط والأوضاع التى تحددها نشرة الاكتتاب التى تصدر الوثائق بناء عليها بعد اعتمادها من الهيئة العامة لسوق المال.

ويلاحظ أن المادة ١٤٧، والمادة ١٧٥ من اللائحة التنفيذية للقانون جعلتا الحد الأقصى المسموح بطرحه لا يجاوز عشرة أمثال رأس مال شركة الصندوق (المغلق) وعشرين مثل رأس مال صندوق البنوك وشركات التامين (المفتوحة).

وقد وضع المشرع بعض القيود على استثمارات الصناديق المفتوحة تتمثل فى عدم جواز استثمار صناديق البنوك أو شركات التامين فى صناديق الاستثمار الأخرى المنشأة بأى منهما أو حتى فى صناديق الاستثمار التى تنشئها أو تساهم فيها بنوك أو شركات يساهم فيها ذات البنك أو شركة التأمين.

وفى حالة استثمار أموال الصندوق فى أوراق مالية مملوكة للبنك أو لشركة التامين يتم ذلك بالقيمة العادلة لتلك الأوراق وفقاً لما يقر به مراقب حسابات البنك أو الصندوق.

وبالإضافة إلى ما سبق تلتزم الصناديق المفتوحة بالضوابط والقيود المفروضة على الصناديق المغلقة من حيث عدم التعامل فى الأوراق المالية غير المقيدة بالبورصة فى مصر فيما عدا الأوراق المالية الحكومية والأوراق المالية لشركات قطاع الأعمال العام، وعدم شراء أوراق مالية غير مقيدة فى بورصة بالخارج أو مقيدة فى بورصة غير خاضعة لإشراف سلطة رقابية حكومية فى الخارج.

وتجدر الإشارة إلى أن الهيئة العامة لسوق المال ألزمت مراقبىْ حسابات الصندوق المفتوح بإعداد تقرير فحص دورى كل ثلاثة شهور على الأكثر عن قائمة المركز المالى للصندوق فى نهاية الفترة وعن قائمة الدخل عن تلك الفترة.

القيمة الاستردادية لوثائق الصناديق المفتوحة:

تتمثل القيمة الاستردادية لوثائق صناديق الاستثمار المفتوحة فى قيم الأوراق المالية المقيدة وغير المقيدة بالبورصات وقيمة أذون الخزانة والوثائق المملوكة لدى صناديق مفتوحة أخرى، وذلك على أن يتم تقويم بقية عناصر الأصول والالتزامات وفقاً لقواعد المحاسبة الدولية. ويعتبر البنك أو شركة التامين هى الجهة الوحيدة التى يمكن لحملة وثائق الاستثمار تسييل استثماراتهم لديها.

وبصفة عامة نجد أن اللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال حددت القيمة الاستردادية لوثائق الصناديق المفتوحة بأنها نصيب الوثيقة فى صافى أصول الصندوق فى نهاية يوم العمل الأخير من الأسبوع السابق للاسترداد.

توزيع أرباح وثائق الصناديق المفتوحة:

يكون توزيع الأرباح مع حملة الوثائق وفقاً لما ورد فى شروط إصدار الوثائق والموضحة فى نشرات الاكتتاب، وإذا لم يتم تحديد الأرباح القابلة للتوزيع فى نشرة الاكتتاب يكون من حق مدير الصندوق توزيع الأرباح غير المحققة، أما إذا قام المدير باحتجاز بعض الأرباح فيجب الإفصاح عن ذلك بدون ذكر الأسباب ضمن الإيضاحات المتممة.

المبحث الثالث

المعاملة الضريبية الحالية لصناديق الاستثمار

تمهيـد :

تختلف المعاملة الضريبية لصناديق الاستثمار المغلقة عن المعاملة الضريبية للصناديق المفتوحة، ويرجع هذا الاختلاف إلى اختلاف الشكل القانونى لكل منهما واختلاف أنشطة كل منهما فى بعض الأمور كما سبق بيان ذلك فى المباحث السابقة.

ونوضح ما سبق كما يلى :

أولاً : المعاملة الضريبية للصناديق المغلقة :

سبق أن أشرنا إلى أن الشكل القانونى للصناديق المغلقة يتمثل فى شكل الشركة المساهمة والتى تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال وفقاً لأحكام المادة (١١١) من قانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ورغبة من المشروع فى تقرير حوافز ضريبية لصناديق الاستثمار فقد أعفى المشرع هذه الصناديق من الضريبة على أرباح شركات الأموال، وذلك بالنظر إلى التوزيعات التى تجريها هذه الشركات خلال السنة المالية وبمقدار ما تحصل عليه من إيرادات الأسهم والسندات التى تستثمر فيها خلال السنة المالية بالشروط الآتية :

١ - أن تكون هذه الإيرادات قد أديت عنها الضريبة الخاصة بها فعلاً أو أن تكون معفاة منها بمقتضى القانون.

٢ - أن يكون ٩٠٪ على الأقل من رأس مال الشركة - بما فى ذلك الاحتياطيات والأموال المجمعة والقروض التى تعقدها - مخصصاً لتوظيفه فى الأوراق المالية (المادة ١٢٠ من قانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١).

ولا يسرى الإعفاء السابق على أن صناديق استثمار أخرى لا تأخذ شكل الشركة المساهمة وفقاً لنص المادة السابقة.

وتجدر الإشارة إلى أن توزيعات أرباح وثائق صناديق الاستثمار والتى يحصل عليها الأشخاص الطبيعيون تعتبر معفاة من الضريبة على إيرادات رؤوس الأموال

المنقولة وفقاً لقانون الضرائب رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

ثانياً : المعاملة الضريبية للصناديق المفتوحة :

لا تستفيد الصناديق المفتوحة من النص الخاص بإعفاء الصناديق المغلقة من الضرائب على أرباح شركات الأموال؛ نظراً لأن الصناديق المفتوحة لا تتمتع بشخصية اعتبارية مستقلة عن شخصية البنك أو شركة التامين ولا تتخذ شكل الشركة المساهمة، ومن ثم لا يجوز قياسها على الصناديق المغلقة لأن صناديق الاستثمار بالنسبة للبنوك أو شركات التأمين تعتبر مجرد مجال أو نشاط مرخص لها بالتعامل فيه أو مزاولته، وتدخل أرباحها ضمن أرباح البنك أو أرباح شركة التأمين في وعاء ضريبي واحد هو نفس الوعاء الضريبي للبنك أو شركة التامين حسب الأحوال، كما أنه لا يجوز التوسع فى تفسير التشريع الضريبى، ويقتصر تفسيرها على ما ورد بها من ألفاظ وفقاً للقواعد العامة فى تفسير القوانين، كما أن الدستور المصرى يقرر أنه لا يجوز فرض ضريبة أو الإعفاء من أداء الضريبة إلا بنص قانونى.

وفى ضوء ما سبق نجد أن الصناديق المفتوحة تخضع للضريبة على أرباح شركات الأموال ضمن أرباح البنك أو شركة التأمين الخاضعين للضرائب.

وهكذا نجد مفارقة صارخة بين الصناديق المغلقة والصناديق المفتوحة فيما يتعلق بالمعاملة الضريبية لكل منهما، رغم أن كلاً منهما يؤدى نفس النشاط ويخضع لذات أحكام القانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ الخاص بسوق رأس المال ولائحته التنفيذية.

ولاشك أن التفرقة السابقة فى المعاملة الضريبية تؤدى إلى وجود حوافز مشجعة للصناديق المغلقة فى الوقت الذى تعوق الضرائب نشاط الصناديق المفتوحة والتى يمكن أن يصل العبء الضريبى عليها إلى حوالى ٤٠٪ من صافى أرباحها قبل التوزيع خاصة وأن نموذج قائمة دخل صناديق الاستثمار الواردة بالملحق رقم ٣/ج باللائحة التنفيذية لقانون سوق رأس المال يوضح ذلك.

ويعتبر البعض أن هذه التفرقة فى المعاملة الضريبية غير عادلة ويطالب باستصدار تعديل تشريعى ينظم الوضع الضريبى لصناديق الاستثمار بنوعيها ويقرر إعفاءها من الضريبة على الدخل[١].

---

(١) عمرو أبو زيد – مراقب الحسابات فى قانون سوق رأس المال – بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الثالث – جامعة الأزهر – وجمعية الضرائب المصرية – القاهرة – ابريل ١٩٩٦.

المبحث الرابع

التـوصيـــــات

للخروج من مأزق التفرقة غير العادلة بين صناديق الاستثمار المفتوحة وصناديق الاستثمار المغلقة فيما يتعلق بالخضوع للضريبة على أرباح شركات الأموال يتطلب الأمر تعديلاً تشريعياً: إما تعديل قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية لجعل صناديق استثمار البنوك وشركات التأمين صناديق مغلقة لها شخصية اعتبارية مستقلة وشكلها القانونى شركة مساهمة وبذلك يستفيد من الإعفاء المقرر فى قانون الضرائب على الدخل للشركات المغلقة التى تتعامل فى الأوراق المالية (الصناديق المغلقة).

وقد يتطلب الأمر تعديل قانون الضرائب ذاته للنص على إعفاء صافى أرباح البنوك، وشركات التأمين من الضرائب على أرباح شركات الأموال فى حدود إجمالى الأموال المستثمرة فى صناديق الاستثمار التى تنشئها، بحيث يتم استنزال أو استبعاد أرباح هذه الصناديق المفتوحة من إجمالى أرباح البنوك أو أرباح شركات التأمين بحسب الأحوال.

ونناقش فيما يلى كلا الاقتراحين:

أولاً: تعديل قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية:

يتمثل مضمون هذا الاقتراح فى تعديل قانون سوق رأس المال بحيث يجعل الصناديق المفتوحة صناديق مغلقة تأخذ شكل الشخصية الاعتبارية المستقلة وتكون شركة مساهمة تتعامل فى الأوراق المالية وبذلك تعفى تلقائياً من الضرائب على أرباح شركات الأموال، وفى حالة حدوث هذا التعديل يستتبع ذلك أن تتداول وثائق الصناديق المفتوحة فى بورصة الأوراق المالية، كما يستتبع ما سبق عدم جواز إصدار وثائق استثمار بديلة لتلك الوثائق التى يسترد أصحابها قيمتها خلال حياة الصندوق.

ولاشك أن مثل هذه التعديلات قد لا تتلاءم مع طبيعة عمل البنوك أو شركات

التأمين التى تتعامل فى أموال الغير أو ودائع الأفراد قصيرة الأجل وهو ما لا يحتمل استخدام هذه الأموال فى التداول فى بورصة الأوراق المالية ويعرضها لمخاطر غير مأمونة، فضلاً عن أن عدم إصدار وثائق استثمار بديلة للوثائق التى يسترد أصحابها قيمتها خلال حياة الصندوق يمكن أن يؤدى إلى اختلال الهيكل المالى لهذه الصناديق واختلال نسبة السيولة لدى البنك أو شركة التامين وهى مؤسسات تعتمد على موارد قصيرة الأجل خاصة بالمودعين أو أصحاب وثائق التامين بحسب الأحوال.

وفى ضوء ما سبق نرى عدم ملاءمة تعديل قانون ٩٥ لسنة ١٩٩٢ ولائحته التنفيذية من أجل تحويل الصناديق المفتوحة إلى صناديق مغلقة لكى تتمتع بالإعفاء الضريبى المنصوص عليه فى قانون الضرائب لصافى أرباح شركات الأموال.

ثانياً : تعديل قانون الضرائب :

والهدف من هذا الاقتراح إيجاد نص صريح لإعفاء الأرباح التى تحققها الصناديق المفتوحة من الضرائب على أرباح شركات الأموال، وهو الاقتراح الذى نميل إليه وذلك للأسباب التالية :

١ - يكون الإعفاء من الضريبة على أرباح شركات الأموال مخصصاً للبنوك أو لشركات التأمين التى تنشئ صناديق استثمار مفتوحة، وذلك عن طريق إعفاء صافى أرباح الصناديق من الضرائب باستبعاد هذه الأرباح من وعاء الضريبة على أرباح البنك أو شركة التامين بحسب الأحوال.

٢ - عدم الحاجة إلى تخصيص شخصية اعتبارية مستقلة للصناديق المفتوحة لعدم ملاءمة ذلك لطبيعة موارد البنوك وشركات التأمين.

٣ - أن قانون سوق رأس المال ولائحته التنفيذية يلزمان البنوك وشركات التامين أن تجعل أموال صناديق الاستثمار مفرزة عن أموال أصحاب الحسابات أو الودائع فى البنوك أو أموال أصحاب وثائق التامين فى حالة شركات التامين، وبذلك يمكن تحديد صافى أرباح الصناديق المفتوحة بسهولة واستبعادها من إجمالى أرباح البنك أو شركة التامين الخاضعة للضريبة على أرباح شركات الاموال.

٤ - يحقق هذا الاقتراح التوازن بين طبيعة الصناديق المفتوحة وأحكامها الملائمة لظروف البنوك أو شركات التامين، وتوفير الحوافز المناسبة بالإعفاء الكلى من الضرائب على أرباح شركات الأموال أسوة بالصناديق المغلقة.

٥ - اتجاه مصر إلى التوسع فى برنامج خصخصة شركات قطاع الأعمال العام والحاجة إلى تدعيم دور البنوك فى الخصخصة يتطلب تحفيز البنوك بإعفائها من الضرائب على أرباح الصناديق المفتوحة التى تنشئها وتساهم فى دعم نشاط البورصة المصرية وزيادة كفاءتها فيما يتعلق بالخصخصة.

والخلاصة:

ضرورة قيام وزارة المالية بتعديل أحكام قانون الضرائب رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ ولائحته التنفيذية لتقرير إعفاء البنوك وشركات التامين من خضوع صافى أرباح صناديق الاستثمار التى تنشئها للضريبة على أرباح شركات الأموال أسوة بما هو متبع فى حالة الصناديق المغلقة، وذلك تشجيعاً لصناديق الاستثمار المفتوحة وزيادة دورها فى تنمية البورصة ودعم برنامج الخصخصة والإصلاح الاقتصادى.

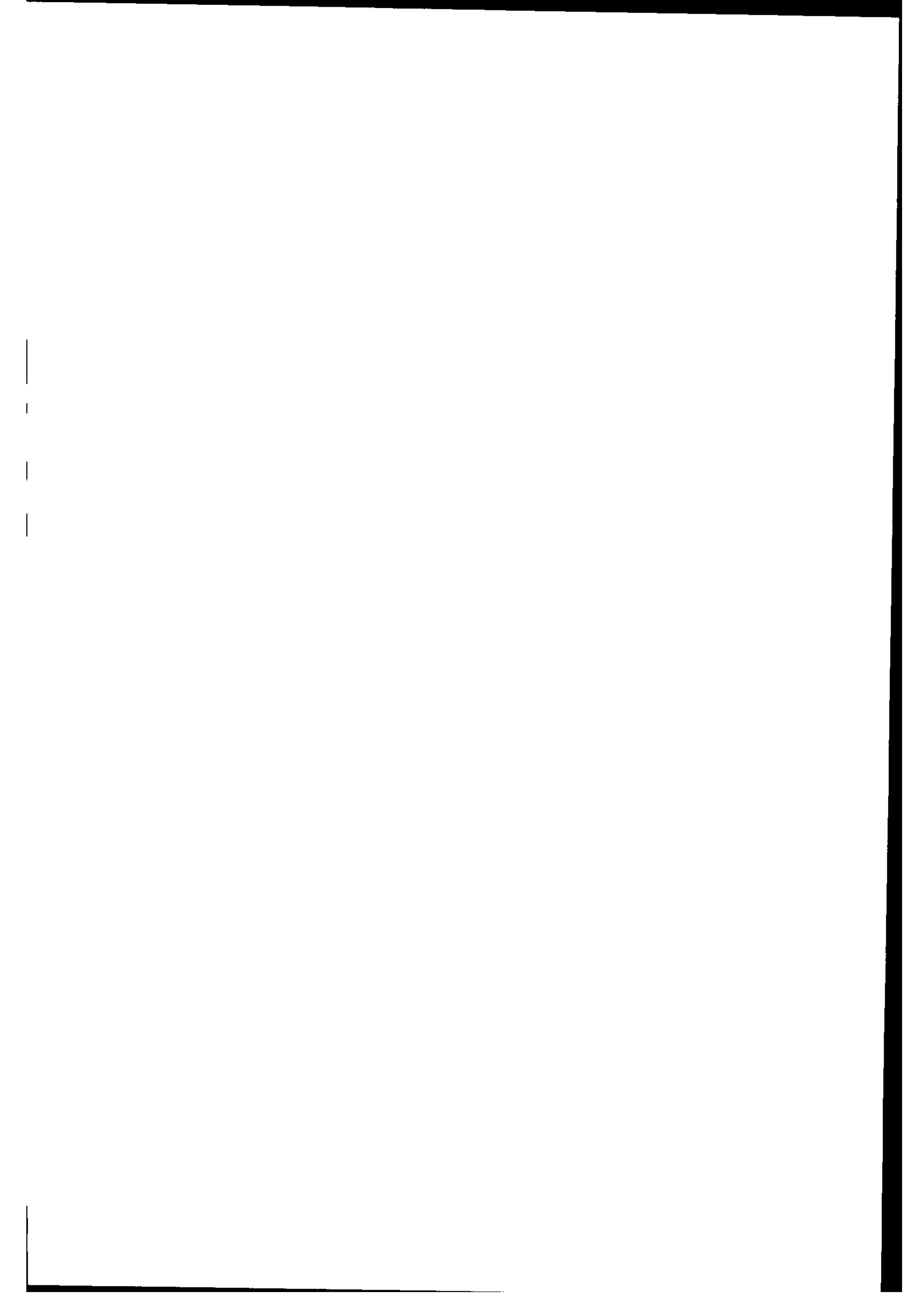
استخدام الهندسة الضريبية في تخطيط وتقييم سياسة الإعفاءات الضريبية

سمير سعد مرقص

مدير بحوث رسوم التنمية - مصلحة الضرائب

د. محمد صبرى

جامعة أكتوبر للعلوم الحديثة والآداب - مستشار مالى



استخدام الهندسة الضريبية
فى تخطيط وتقييم سياسة الإعفاءات الضريبية

مقدمـــة :

تختلف الحوافز الضريبية فى تأثيرها من نشاط لآخر ومن دولة لأخرى وداخل الدولة من إقليم ضريبى إلى إقليم آخر؛ وذلك للاختلاف فى الأهداف التى تسعى الدولة إلى تحقيقها؛ كما أن الحافز أو الإعفاء الواحد يختلف تأثيره من مشروع لآخر أو من إقليم إلى آخر، كما يختلف تأثيره من دولة لأخرى، كل ذلك وضع تحديًا آخر أمام الهندسة الضريبية فى تحديد الشكل المناسب للإعفاءات والحوافز التى تناسب المشروعات المختلفة أو بمعنى آخر الأحوال والظروف والمشروعات التى يعتبر الحافز منها أكثر مناسبة وفاعلية وبالتالى الوقوف على الشكل الأمثل لاستخدام إعفاء أو حافز من وجهة نظر المخاطبين بهذه الإعفاءات. وتعميماً للفائدة من هذا البحث فسوف يتناول الباحث سياسات الإعفاء الضريبى المختلفة سواء المطبقة فى مصر أو فى الخارج ودراسة كل منها والمشروعات أو الأنشطة التى يعتبر هذا الإعفاء أكثر جاذبية فيها، حتى يمكن زيادة فاعلية هذه الإعفاءات والحوافز.

إن هدف الدراسة هو تحديد المجالات والأنشطة والأحوال التى يكون فيها الإعفاء أو الحافز منتجاً وفعالاً ويحقق ميزة حقيقية للمخاطبين به وفى نفس الوقت لا يمثل تكلفة مبالغاً فيها بالنسبة للخزانة العامة.

كما يهدف هذا البحث إلى تحقيق أكبر تأثير ممكن بأقل قدر من الحوافز، وكذلك اختيار الحوافز الأقل تكلفة والمفاضلة بين الحوافز والإعفاءات بحسب تكلفتها والفائدة منها، أى اختبار كفاءة هذه الإعفاءات فى تحقيق أكبر قدر من المخرجات بأقل قدر من المدخلات أو بنفس القدر من المدخلات من خلال تخطيط دقيق يوفره منهج الهندسة الضريبية.

تعوّل دول العالم سواء المتقدمة أو النامية على الحوافز الضريبية كأسلوب لجذب الاستثمارات لما لها من تأثير على التنمية وزيادة معدلات النمو الاقتصادية والاجتماعية فى الدول المضيفة للاستثمارات، وتظهر الحاجة الملحة لجذب الاستثمارات سواء المحلية أو الأجنبية خاصة فى الدول التى تعانى من نقص فى الأموال المتاحة لاستثمارها، مما يجعل الدول النامية أو الأخذة فى النمو على وجه الخصوص تستعين بكافة الوسائل المتاحة لجذب هذه الاستثمارات سواء كانت فى شكل حوافز ضريبية أم حوافز غير ضريبية، ويمثل ذلك أهم المشاكل التى تواجه متخذى السياسة الضريبية.

وقد شهد الفقه خلافًا حول مدى أهمية كل من الاستثمارات النقدية والاستثمارات العينية وأيهما أولى بالتشجيع؛ خاصة وأن الأخيرة تعمل على الاستغلال الأمثل للموارد مما يقلل من الاعتماد على الاستثمارات المالية(١).

كما ثار فى الفقه خلاف على حجم الحوافز الضريبية الواجب منحها، فرأى البعض(٢) ضرورة الحد من هذه الحوافز والإعفاءات؛ نظراً لأن منحها يؤدى إلى تبديد الموارد الضريبية اللازمة لتوفير الخدمات والبنية الأساسية التى لا غنى عنها لنمو الاستثمارات.

كما وأن بعض الكتاب(٣) يشير إلى أن الحوافز الضريبية فى الدول النامية قد

---

(١) دكتور احمد شرف، القانون الاقتصادى، دراسة فى التحولات الاقتصادية للقانون، القاهرة ١٩٨٨، ص ١٣، الاستاذ سمير سعد مرقص والاستاذة مارى سعد عطا الله، تقييم الإعفاءات المقررة لكل من الاستثمارات النقدية والعملية، دراسة تحليلة انتقادية، مجلة المال والتجارة، العدد ٣١٣ مايو ١٩٩٥، ٣١٤ يونيه ١٩٩٥، ٣١٦ أغسطس ١٩٩٥.

(٢) د. محمد احمد جادو إبراهيم.. الإعفاءات الضريبية على رأس المال والدخل المتولد منه وآثارها على التنمية والاستثمار مع اقتراح للتطوير من منظور وضعى وآخر إسلامى، المؤتمر التالى لجمعية الضرائب المصرية ٥، ٦ فبراير ١٩٩٤.

(٣) يرجع تفصيلياً فى هذا الشأن:

- Shah, S. M. S., and J. F. J. toye, fiscal countries for firms in some developing countries. Survey and critique. In toye, 1987. P. P. 269 - 296.
- Usher, P. the economic of tax incentives to encourage investment in less developed countries Journal of develoment economics, 1977, PP - 119 - 145.
- Mclure, C. E, Jr., "Administrative consicterations in the design of regional tax incentives" Natianal tax Journal, 1983, PP, 480 - 488.
- Madi, J. R., Narrowing re disparities by fiscal incentives. Finance & development, 1982, P. P. 34 - 37..

أدت إلى وجود بعض التعقيدات الإدارية، فضلاً عن تقليل العدالة والمساواة فى النظام الضريبى إضافة إلى الصعوبات التى تواجه تصميم الحوافز الضريبية وتطبيقها فى الدول النامية.

كما أن البعض(١) يرى أن هذه الحوافز سوف تؤثر بلاشك على الادخار وهيكله.

فلسفة الحوافز الضريبية:

تقوم فلسفة تحديد الحوافز الضريبية على تحقيق كل أو بعض الأهداف التالية:

أ - تخفيض مخاطر استثمارات معينة.

ب - تحسين ربحية الاستثمارات.

جـ - أداة قوية للمفاضلة بين الحوافز الخاصة بالاستثمار فى أنشطة محددة.

د - زيادة الأنشطة المنتجة فى المجتمع.

بينما ينادى رأى إلى(٢) ضرورة التوسع فى منح الحوافز والإعفاءات الضريبية لأن هناك علاقة طردية بينهما وبين جذب الاستثمارات التى تعتبر دعامة قوية لتنمية الدخل القومى، وأن الحوافز الضريبية هى وسيلة التأثير على مستوى الاستثمار وهيكله.

بينما ذهب رأى آخر(٣) إلى ضرورة ترشيد الإعفاءات والحوافز الضريبية وذلك بتحقيق أكبر عائد اقتصادى واجتماعى من استخدام هذه الحوافز والإعفاءات، واتجه رأى آخر(٤) إلى الاعتماد على الحوافز غير الضريبية محل الحوافز الضريبية

---

(1) Byrne, W. J., Fiscal incentives for houselold saving. international monetary fund staff papers, 1979, P. 23, 455.
Hartman, D., tax policy and foreign direct investment in the united states, national tax juornal, 1985, P. 37 - 75.

(٢) الأستاذ نبيل عبد الرؤوف إبراهيم، الإعفاءات الضريبية وأثرها على تطور الاستثمار فى مصر فى السنوات الأخيرة، المؤتمر الثانى لجمعية الضرائب المصرية، ٥، ٦ فبراير ١٩٩٤.

(٣) الدكتورة فايزة محمد حلمى يونس، المشكلات التطبيقية فى المحاسبة الضريبية عن أرباح المشروعات الاستثمارية الخاضعة للقانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩، المؤتمر الثانى لجمعية الضرائب المصرية، ٥، ٦ فبراير ١٩٩٤.

(٤) الدكتور رابح رتيب، مدى جواز الجمع بين الإعفاءات الضريبية المقررة فى قانون الاستثمار والمجتمعات =

لقلة تكلفتها من جهة ولأن آثارها أكثر فاعلية من الحوافز والإعفاءات الضريبية.

وفى نفس الوقت لا يوجد منهج علمى يمكن الاعتماد عليه فى تحبيذ أى من هذه الاتجاهات، وأن أى قرار فى هذا الشأن سيتولد عنه تأثير على الموارد الضريبية، وتصبح المشكلة التى تواجهنا باختصار هى هل العائد الاقتصادى والاجتماعى من استخدام الحوافز والإعفاءات الضريبية يتناسب مع ما تفقده الدول التى تمنح هذه الحوافز والإعفاءات من متحصلات ضريبية يمكن أن تساهم بدورها فى التنمية؟!.

أى نحن بصدد المقارنة بين تكلفة تتمثل فى المبالغ التى تفقدها الخزانة العامة أو تتنازل عنها نتيجة لمنح هذه الحوافز والإعفاءات والإيرادات والمنافع والعوائد الاجتماعية والاقتصادية التى تعود على البلاد نتيجة منحها.

أشكال الحوافز والإعفاءات الضريبية التى تتناولها الدراسة:

يمكن تقسيم الحوافز الضريبية محل الدراسة إلى الأقسام التالية:

أ - حوافز ضريبية تضمنتها تشريعات الاستثمار وتشريعات ضرائب الدخل.

ب - حوافز ضريبية مقترحة لم تتضمنها تشريعات الضرائب أو تشريعات الاستثمار ولكن تم تطبيقها فى دول أجنبية وثبت فاعلية مردودها الاقتصادى.

جـ - حوافز ضريبية مقترحة تناسب طبيعة المشاكل التى يواجهها الاقتصاد المصرى واختبار مدى فاعليتها بقياس عوائدها المقترحة.

طبيعة وأشكال الحوافز والإعفاءات الضريبية:

يرى البعض(١) ارتباط سياسة الحوافز ارتباطاً وثيقاً بالمرحلة السياسية

= العمرانية الجديدة أو أى قوانين أخرى ومدى جدوى هذا الإعفاء فى تشجيع الاستثمار والعمران الجديد، المؤتمر الثانى لجمعية الضرائب المصرية ٥، ٦ فبراير ١٩٩٤.

- سمير سعد مرقص، الحوافز الضريبية وغير الضريبية اللازمة لتشجيع الممولين على إمساك دفاتر منتظمة، مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد ٢٨٤.

(1) BIRD. R. M. and oliveoldman, "Taxntion in Developing Countries" Fouretii Edrroin, The john Hopkins universrry press, Baetimore and London, 1990.

والاقتصادية التى تمر بها البلدان المختلفة والفرص المقدمة عن طريق هيكل الاقتصاد ومستوى التعقيد الإدارى وأهمية واستمرارية الحوافز الضريبية.

وتعكس نتيجة تحليل هذه العوامل مدى تفاوت درجاتها وأثرها والتقييم الموضوعى الدقيق لتكلفة وعائد الحوافز الضريبية.

مفهوم الحوافز والإعفاءات الضريبية(١):

يدور مفهوم الحوافز والإعفاءات الضريبية حول اعتبارها نظاماً يصمم فى إطار السياسة المالية للدولة بهدف تشجيع الادخار والاستثمار ويتفاوت من دولة لأخرى حسب ظروفها، **إلا انه من أهم أسباب منح الحوافز والإعفاءات الضريبية ما يلى:**

١ - استحداث فرص تشغيل العمالة.

٢ - تشجيع الاستثمارات فى المشروعات الصناعية.

٣ - تشجيع المشروعات التصديرية.

٤ - تشجيع المشروعات ذات التكنولوجيا المتقدمة.

٥ - تنمية المناطق الأقل حظاً من النمو.

٦ - سياسة إحلال بعض الصناعات محل الواردات.

٧ - تشجيع الصناعات الاستخراجية وتلك التى تقوم على استغلال الموارد الطبيعية.

٨ - تشجيع النشاط السياحى.

ولا تقع هذه الأسباب تحت حصر وإنما تعكس استراتيجية كل دولة فى التنمية، والتى قد تختلف لنفس الدولة من وقت لآخر.

---

(١) يرجع فى الشأن:

أ - الدكتور عبد الحفيظ عبد الله عيد، آثار الحوافز الضريبية على الادخار والاستثمار، دار الثقافة العربية، القاهرة، ١٩٨٦.

ب - الدكتور أمين السيد أحمد لطفى، الجوانب التشريعية والممارسات المحاسبية للضرائب المباشرة على أرباح منشآت الأعمال الضريبية على أرباح شركات الاستثمار، دار النهضة العربية، القاهرة ١٩٩٠.

أنواع الحوافز والإعفاءات الضريبية :

إذا كانت الأهداف من منح الحوافز كما تقدم لا تقع تحت حصر فإن أنواع الحوافز والإعفاءات أيضاً لا تقع تحت حصر، **ولكن يمكن تقسيم الحوافز والإعفاءات الضريبية مبدئياً إلى قسمين:**

١ - حوافز وإعفاءات ضريبية.

٢ - حوافز وإعفاءات غير ضريبية.

والأولى هى التى ستكون محلاً لهذه الدراسة، أما الثانية فهى أكثر تنوعاً وأقل تكلفة(١)، ولكنها قد لا تمثل حوافز وإعفاءات، وإنما هى إعادة لتوزيع الخدمات والمنافع العامة توزيعاً يرتبط بالمساهمة الضريبية أو بتحقيق الأهداف الاستثمارية.

ثانياً : الحوافز الضريبية ودورها فى توجيه الاستثمارات :

يهدف العديد من الدول النامية إلى زيادة حجم الاستثمارات بهدف الإسراع بعجلة التنمية الاقتصادية، وعلى الرغم من ضعف الأمل فى انسياب رأس المال الأجنبى إلى الدول النامية، إلا أن السياسة الضريبية مطالبة - بما تقدمه من حوافز متعددة - بالعمل على جذب رؤوس الأموال سواء الأجنبية أو المحلية من مصادرها المختلفة.

وينبغى على السياسة الضريبية الاهتمام باختيار الشكل المناسب للحافز المتعلق بالاستثمارات الأجنبية، وذلك عند إعداد أو صياغة أو تعديل القوانين الضريبية حتى تتحقق الأهداف المرغوبة(٢).

كما ينبغى على السياسة الضريبية عند اختيار أشكال وصور الحوافز الضريبية التى يتضمنها التشريع الضريبى الا يكون لها آثار سلبية، كما أن الترشيد فى استخدام تلك الحوافز يعد نوعاً من ترشيد الإنفاق الحكومى لأن هذه الحوافز فى حقيقتها نفقات حكومية تتنازل عنها الدولة لتحقيق أهداف اقتصادية.

---

(١) الاستاذ سمير سعد مرقص، الدفاتر المنتظمة واقتراح حوافز لتشجيع إمساكها، مجلة التشريع المالى والضريبى، العدد ٢٨٢، نوفمبر، ديسمبر ١٩٩٢.

(2) LARRY CRUMBL, bellavioral implications of taxation, the accouting review, Op. crr. PP. 760.

ويتضح مما سبق أن منح الحوافز الضريبية يجب أن لا يتم دون ضوابط معينة حتى لا تحدث آثاراً سلبية تضر بالاقتصاد القومي.

ويرى الباحث(١) ضرورة النظر إلى الإعفاءات والحوافز الضريبية باعتبارها تكلفة مقابل عائد، ويتطلب هذا الامر تحوير للعادلة المتعلقة بالتكلفة والعائد لتناسب الإعفاءات والحوافز الضريبية؛ نظراً لأن هذا الأسلوب مخصص أصلاً للمشروعات الاقتصادية، ومن ثم فإن التكلفة الاقتصادية للحافز الضريبي تتمثل في قيمة النقص في الموارد العامة الذى تتحمله الدول نتيجة منح هذه الحوافز وتتمثل في قيمة النقص في الموارد العوائد في العوائد القومية التي تحصل عليها الدولة من منح هذه الحوافز والإعفاءات للمشروعات الاستثمارية.

وإن المشكلة الحقيقية هي تصميم وتخطيط هذه الحوافز بحيث(٢):

أ - تكون هذه الحوافز أكثر مناسبة للمشروعات الاستثمارية.

ب - المفاضلة بين الحوافز الضريبية وغير الضريبية في ضوء تكلفتها.

جـ - المفاضلة بين العائد ا لقومي للحوافز.

د - تصميم الحافز الذى يتم اختياره لتحقيق أكبر فائض قومي واقتصادى وبين استخدامه ليصل إلى تحقيق الربحية الاجتماعية.

هـ - إعادة ترتيب الحوافز في ضوء الفائض أو ربحية هذه الحوافز، وبالتالي إخضاع الحوافز والإعفاءات الضريبية للقياس، وبالتالي استبعاد النظرة إلى الحوافز والإعفاءات على أساس أنها فاقد مالي لتصبح تكلفة أو تضحية مقابل عائد ولوضع حد للخلاف حول التوسع في الحوافز الضريبية أو الحد منها، ولعل أهم هذه التصنيفات تصنيف هيكس ١٩٧٨(٣)، وتصنيف إيرون / جاليـر / بيشمان ١٩٨٨ وانطوان ١٩٨٨ .

---

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - نحو إطار لعلم اقتصاديات الحوافز والإعفاءات الضريبية - جريدة مصر إعداد ٢٣، ١٦، ٩، ٢ يوليو ١٩٩٤.

(٢) الأستاذ سمير سعد مرقص، الإعفاءات والحوافز الضريبية ودور جديد في التنمية - مصر التجارة والاستثمار العدد ٩٩، أول مارس ١٩٩٥.

(3) Hicks, S. A., "choosing the form business Tax incentives", The Accounting Review, July, 1977.

ولعل أهم تطبيقات تصنيف هيكس ١٩٧٨(١) وتصنيف أيرون/ جالير/ بيتضمان ١٩٨٨ وانطوان ١٩٨٣(٢):

هيكس ١٩٧٨ :	إيرون وجالير بيتشمان وانطوان :
الخصم الضريبى	الخصم من وعاء الضريبة.
تخفيض وعاء الضريبة	الاستهلاك المعجل.
الإعفاء الضريبى	الإعفاء الضريبى.
تخفيض أسعار الضرائب	تثبيت الضريبة وتأجيل الضريبة أو وقفها.
النظام التمييزى للضرائب	معونات الاستثمار.

وسوف يتناول الباحث أهم صور الحوافز الضريبية المطبقة عالمياً.

ثالثاً: صور الحوافز الضريبية:

تستخدم السياسة الضريبية صوراً متعددة للحوافز الضريبية تساعد على زيادة حجم الاستثمارات الأجنبية ومن أهم هذه الصور ما يلى:

١ - الإعانات.

٢ - المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة.

٣ - استخدام طريقة الإهلاك المعجل.

٤ - استخدام مسموحات الاستثمار.

(1) Hicks, S. A., "choosing the form business Tax incentives", The Accounting Review, July, 1977.

(2) - Aaron H. J., Harvey Galper and J. A. Pechman, "Uneasy comptomise. problems of hybrid income, consumption tax", The Booking institution washinton, D. G., 1988.

- Authoine, R., "Tax incentives for private investment in devolping countries", Kluver preventer, the netherlands, 1988.

- Aaron H. J., and Galper, "Assessing tax reform" Washington, D. G.: Booking institution, 1985.

٥ - الإعفاء الزمنى.

٦ - المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث.

٧ - المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية.

٨ - أساليب أخرى مختلفة.

الأشكال الشائعة للحوافز والإعفاءات الضريبية للمشروعات الاستثمارية.

الإعانات:

تأخذ الإعانات الأشكال التالية:

أ - إعانات Subsidy تعتبر مستقلة عن حجم الاستثمار.

ب - إعانات تابعة ومعتمدة على حجم الاستثمار.

أ - الإعانات المستقلة عن حجم الاستثمار:

وهذه الإعانات تكون مشروطة بتحقيق حد أقصى لمستوى الأرباح كالإجازة الضريبية التى تأخذ شكل الإعفاء الكلى أو الجزئى للمنشأة الجديدة أو التوسع فيها لعدد من السنوات فى بداية حياتها الإنتاجية.

ويرى البعض(١) أنها تقلل من المخاطر التى يتحملها المستثمر بالنسبة للاستثمارات الجديدة وتزيد من العائد الصافى وتحقق سيولة ذاتية للمشروعات التى تتمتع بها خاصة المشروعات التى تحقق أرباحاً فى بداية حياتها الإنتاجية.

ب - إعانات تابعة ومعتمدة على حجم الاستثمار ومشروطة بتحقيق حد أدنى لمستوى الأرباح:

كالإهلاك Accelerated depreciation وتنزيل التنمية Development rebates والتى تسمح بخصم نسبة مئوية إضافية من تكاليف الأصول من الدخل الخاضع للضريبة أعلى وفرق مخصصات الإهلاك المرتبطة بتخفيض التكلفة التاريخية للأصل والمسموحات الاستثمارية Investment Allowances، وهى إعانة يحصل عليها المستثمر بخصم نسبة معينة من قيمة أصوله الرأسمالية من إيرادته للوصول

(1) Prest, A. R., Rublic Finance in under developed Countries, London, 1978 P. 93.

إلى وعاء الضريبة، بالإضافة إلى الاستهلاكات التى يتم خصمها وفقاً لقواعد المحاسبة التقليدية ومفهوم الائتمان الضريبى tax credit الذى بموجبه يتم خصم نسبة معينة من الأصول الرأسمالية الجديدة المشتراة من الضريبة المستحقة دون أن يصاحب ذلك تخفيض فعلى فى[1] وعاء الضريبة.

ج - إعانات تعتبر مستقلة عن حجم الاستثمار غير مشروطة بحد أدنى لمستوى الربح، ومن أهم أنواعها التنزيل المرتبط بالرسوم:

Waiver or rebate of duty on imported capital goods.

وهو يرتبط بالضريبة على السلع الرأسمالية المستوردة أو الموارد الخام فى المنشآت الجديدة أو التى تتوسع فى نشاطها.

د - إعانة تعتبر تابعة لحجم الاستثمار، ولكنها غير مشروطة بالحد الأدنى لمستوى الربح.

مثل منح الاستثمار Investment green يتم دفع حصة معينة من التكلفة الاستثمارية للمنشأة عن طريق الحكومة.

٢ - المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة:

ويقوم هذا الأسلوب على فكرة مساهمة الدولة فى خسائر الممول مثلما ساهمت فى أرباحه لأن بعض المنشآت قد تتعرض فى بداية حياتها للخسائر عندئذ يجب أن تسمح السياسة الضريبية بخصم هذه الخسائر من أرباح السنوات التالية.

ويرى البعض[2] أنه كلما زادت السنوات التى يسمح بترحيل الخسارة فى حدودها زاد الحافز لدى المستثمرين.

كما يرى البعض[3] أن السماح بنقل الخسائر بترحيلها إلى الأمام والخلف

---

(1) Prest, Op. CIT.

(٢) الدكتور محمد ريحان حسين - دور الحوافز الضريبية فى توجيه الاستثمارات وآثارها على الدخل الضريبى - المجلة العلمية للبحوث والدراسات التجارية - جامعة حلوان - المجلد الثانى - السنة الثانية - العدد الثالث - ١٩٨٨ ص ١٠٥.

(٣) الدكتور السيد الطيبى، يوسف الصلحاوى - التحرير الاقتصادى والسياسة الضريبية - بحث مقدم =

وتحديد الفترة التى يسمح بالترحيل خلالها، يمكن لهذه الطرق أن تحقق للسياسة الضريبية هدفها من زيادة الاستثمار بصفة عامة.

وتتفاوت التشريعات الضريبية بالنسبة للأخذ بترحيل الخسائر للأمام أو الخلف أو كليهما AICPA.

وبالنسبة لترحيل الخسائر للأمام فقد انتهى ALcpa[1] (مجلس المحاسبين المعتمدين الأمريكى) إلى عدم الاعتراف بالآثار الضريبية الناتجة عن استخدام هذا الأسلوب إلا عند تحققها فى السنوات التالية.

وقد أخذ التشريع الضريبى بمبدأ ترحيل الخسائر للأمام سواء فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قبل تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٨١ أو بعد ذلك.

ويرى الباحث أن سياسة ترحيل الخسائر للخلف أو السماح للممول بالاختيار بينهما، يعود عليها فى جذب الاستثمارات، وقد ثار خلاف حول مدى أحقية المشروعات العاملة فى ظل قانون الاستثمار رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل ومن بعده القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ فى ترحيل الخسائر التى تحققت خلال فترة الإعفاء من أرباح السنوات التالية لها وقد حسم هذا الخلاف عند العرض على الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة[2] التى انتهى رأيها إلى جواز ترحيل خسائر الشركات الخاضعة للقانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل[3]، التى تحققت خلال سنوات الإعفاء المقرر لها بالقانون المذكور إلى سنة أو سنوات تالية بما لا يجاوز خمس سنوات من تاريخ سنة تحقق الخسارة طبقاً لحكم المادة ١١٥ من قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧

= إلى المؤتمر العلمى الأول للمحاسبين المصريين بعنوان إعادة هيكلة قطاع الأعمال فى مصر. المشكلات ومقترحات العلاج - الجمعية العلمية للمحاسبة والنظم والمراجعة القاهرة ٣٠ - ٣١ مايو ١٩٩٢.

(1) Alcpa opinion no. H, Finaial Accounting standard, original pronouncements as of july, 1978, F. A. S. B, High Ridge park stanford connecticut, 1978, P. 196.

(٢) فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ملف رقم ٣٦٤/٢/٤٧ بتاريخ ١٩٨٦/٤/١٦.

(٣) لم يتغير الحكم فى ظل القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ لعدم وجود نصوص مخالفة لما جاء فى القانون ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل تغير النتيجة.

لسنة ١٩٨١[١]، وعليها حينئذ أن تقدم لمصلحة الضرائب الدليل المثبت لوقوع الخسارة وعدم تغطيتها من أرباح خلال مدة الإعفاء.

ويقترح البعض[٢] أن عدم السماح بترحيل الخسارة المحققة خلال فترة الإعفاء إلى تلك الخاضعة للضريبة حتى لا يلجأ المستثمر إلى الاستثمار فى مشروعات تحقق أرباحاً ضخمة فى السنوات الأولى، وهذا النوع من الاستثمارات ذو سيولة مرتفعة ومخاطر محدودة ولا يحتاج إلى أصول رأسمالية متقدمة ومن ثم فهو غير مجدٍ فى ظروف التنمية.

كما أن السماح بترحيل الخسائر للسنوات التالية لفترة الإعفاء الضريبى يؤدى إلى تحقيق العدالة الضريبية بين الممول المطلوب تشجيعه والممول العادل.

وأنه يجب الإفصاح فى القوائم المالية عن الآثار الضريبية لأسلوب ترحيل الخسائر للامام، وذلك بإظهارها فى قوائم الدخل كبنود غير عادية وعلى أن تظهر ضمن الاصول بالميزانية.

٣ - استخدام أسلوب الإهلاك الضريبى المعجل والاستهلاك الإضافى

يقصد بالإهلاك المعجل السماح للمشروعات بإهلاك أصوله الرأسمالية فى وقت أقل من العمر الافتراضى أو العمر المقدر لها ضريبياً.

ويعتبر هذا ميزة للمنشأة لأنه سوف يؤدى إلى تخفيض الالتزامات الضريبية على المنشأة فى السنوات الأولى التى تكون فى مسيس الحاجة لتخفيض هذه الالتزامات وزيادتها فى السنوات التالية، ويصور البعض[٣] هذه الميزة بالقرض بدون فائدة متمثلاً فى مبالغ الضريبة التى ينخفض بها التزامه فى السنوات الأولى من عمر الأصل. **ويأخذ الإهلاك المعجل عدة صور:**

أ - إهلاك الأصل فى عدد من السنوات أقل من العمر الإنتاجى.

---

(١) لم تتغير النتيجة فى ظل القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ لبقاء نص المادة دون تعديل.

(٢) الدكتور محمد ريحان حسين – مرجع سابق ص ١٣٢ / ١٣٠.

(3) Hicks. S. A. "Choosing the form business tax incentives" the accounting review vol., No. 3 July, 1978. PP. 711-712.

ب - السماح بخصم معدلات أعلى من للمعدلات العادية.

ج - السماح بالإهلاك حسب رغبة الممول بحد اقصى نسبة معينة من قيمة الاصل.

ويرى هيكس[1] أن أسلوب معجل الإهلاك يعد أكثر الحوافز الضريبية جاذبية من جانب المستثمر الأجنبى فى مجال القرارات الرأسمالية فى حالتى ثبات أو زيادة العائد وهما الحالتين الأكثر توقعاً.

كما يرى البعض الآخر[2] أن استخدام أسلوب معجل الإهلاك يكون أكثر فاعلية فى التشجيع على الاستثمار من الإعفاء الزمنى من ضريبة الدخل للأسباب التالية:

- انه يمثل حافزاً مؤثراً بالنسبة للمشروعات ذات الاستثمارات الرأسمالية الكبيرة والتى يمثل إهلاكها رقماً مؤثراً.
- يساعد المشروعات التى تسعى للنمو.
- يساعد المنشأة على الاستفادة من أسلوب معجل الإهلاك بالنسبة لاى استثمارات جديدة.

أما الاستهلاك الإضافى فهو ميزة ضريبية تحسب كنسبة من قيمة الأصل وتخصم من الأرباح الخاضعة للضريبة ولكن لا تتاثر بها تكلفة الأصل.

ولا أثر لهذه الميزة على حساب الأصل أى لا تتاثر بها وتظهر لأول مرة فى الإقرار الضريبى مخصومة من الدخل الخاضع للضريبة[3]، ويرى الباحث أن الاستهلاك الإضافى أفضل كثيراً من الإهلاك العادى، لأن المشرع يسمح به إلى جانب الاستهلاك العادى الذى يسمح للمنشأة باستهلاك قيمة الأصل كاملاً. ويطلق

(1) Hicks S. A., Op. CIT. P. 716.

(٢) د. عبد الفتاح سلام: «السياسة الضريبية للدول المتخلفة» دار النهضة العربية - ١٩٧٠ - ص ١٧٩، ١٨٠.

(٣) الاستاذة مارى سعد - الاستهلاك الإضافى - مجلة المال والتجارة - العدد ٢٨٩ مايو ١٩٩٣ ص ٤٢ - ٤٥.

- الاستاذة مارى سعد - الإهلاك الإضافى فى التشريع الضريبى المصرى - مجلة مستشارك الضريبى - العدد الثالث، ابريل، مايو ١٩٣٣ ص ٥٦ - ٥٨.

البعض على هذا الأسلوب لفظ مسموحات الاستثمار، وقد ثار خلاف حول ما إذا كان الإهلاك الذى سمح المشرع به فى القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ هو استهلاك معجل أم هو استهلاك إضافى، وانتهت الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع لمجلس الدولة إلى انه يخصم من تكلفة الأصل، وبالتالى أصبح إهلاكاً معجلاً، وليس إضافياً ثم أكد هذا المنهج المشرع فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بعد تعديله بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

وتتعدد الطرق التى يعجل بها الإهلاك وتأخذ أحد الأشكال التالية[١]:

١ - خصم معدل الهلاك وفقاً لرغبة الممول بحد أقصى (مطبقة فى السويد).

٢ - زيادة معدلات الإهلاك العادية (مطبقة فى الولايات المتحدة).

٣ - خصم نسبة من تكلفة الأصل فى السنة الأولى (مطبقة فى إنجلترا).

٤ - إهلاك تكلفة الأصل خلال مدة أقل من العمر المقدر من الأصل (مطبق فى الولايات المتحدة.

ويرى البعض[٢] ان الفرق بين عبء الضريبة فى التقرير المالى السنوى والقيمة المدفوعة فعلاً للدولة فى ظلال الهلاك المعجل يعتبر ضريبة مؤجلة، والضرائب المؤجلة لا تمثل التزاماً حقيقياً على المنشأة، كما طلب مجلس معايير المحاسبة الأمريكى إدراجها كبند مستقل يقع بين مجموعة حقوق الملاك ومجموعة الخصوم.

٤ - أسلوب مسموحات الاستثمار:

ويقوم هذا الأسلوب على أساس وجود خصم ضريبى يتعلق بالإنفاق الرأسمالى ويتم استخدام ذلك الأسلوب بطريقتين هما[٣]:

---

(1) Fisher J. D. Tax incentives for investment in noresidential real estate National tax journal voll XXX VII, no 1 March 1984 PP. 71.

(٢) د. على احمد زين - المراجعة (دراسة تطبيقية) مراجع الحسابات والاستشارات الضريبية غير معلوم الناشر ١٩٩٥، ص ٧٤/٧٥.

(3) Singhal, H. K., "Taxing for Development incentives affectting foreign investment in India" international bureau of Fiscal Documentation, Amsterdam, vol, 3, 1975, PP. 20 - 25.

أ – خصم نسبة مئوية معينة من تكلفة الأصل الخاضع للضريبة فى السنوات الأولى للاستثمار، وذلك بخلاف نسب الإهلاك المسموح بها، ومن ثم خصم الإهلاك السنوى للأصل، وكذلك نسبة معينة من قيمة الأصل من الدخل الخاضع للضريبة.

ب – تخفيض الضريبة المستحقة بنسبة معينة من تكلفة الأصل فى سنة الحصول عليه ويسمح بعد ذلك بإهلاك التكلفة الإجمالية للأصل، وتمتاز طريقة مسموحات الاستثمار الضريبى بسهولة تطبيقها من ناحية وتوفير حافز ملموس من ناحية أخرى؛ لأن إجمالى ما يتم خصمه من الدخل الخاضع للضريبة يكون أكثر من تكلفة الأصل، فضلاً عن تفادى التعديلات التى تستوجبها الطرق الاخرى.

وفى إنجلترا يسمح التشريع الضريبى باحتساب إهلاك إضافى بنسبة ٧٥٪ من تكلفة الأصل فى سنة الاستثمار بخلاف الإهلاك العادى، وذلك بالنسبة للمبانى الصناعية والتركيبات المستخدمة فى المصانع والمعامل أو فى تخزين المواد الأولية أو فى تشغيل المزارع أو فى المناجم وآبار البترول وغيرها.

جـ – أما فى الولايات المتحدة الأمريكية فيسمح التشريع الضريبى بخصم نسبة ١٠٪ من تكلفة المعدات الرأسمالية المشتراة جديدة من قيمة الضريبة المستحقة فى سنة شراء تلك الأصول، وذلك بخلاف السماح بإهلاك التكلفة الكلية للأصل كالمعتاد، ولاشك فى أن هذه الطريقة تعتبر محفزاً قوياً لتشجيع الاستثمار فى أصول رأسمالية تستخدم أساليب فنية وإنتاجية متقدمة لأن هذه الطريقة تؤدى إلى رفع معدل العائد بمقدار تخفيض الضريبة(١).

٥ – الإعفاء الزمنى:

الإجازة الضريبية أو الإعفاء الضريبى الزمنى Tax Holiday، تتمثل فى إعفاء كل جزء من مكاسب الشركة، أو إعفاء كل المكاسب من نوع معين من الضرائب فقط(٢)، وإعفاء زمنى A tax holiday for a given period، وتختلف بداية

(١) دكتور سعيد عبد المنعم: الحوافز الضريبية المتعلقة بإهلاك الأصول الرأسمالية، المجلة العلمية للاقتصاد والإدارة تجارة عين شمس ١٩٨٥، ص ٥٥٧، ٥٥٨.

(2) Smith, A. H., Income tax incentives for new industries in developing countries, =

حساب الإعفاء وفقاً لما تقرره كل دولة(١).

وهذا النوع من الحوافز هو أكثر الحوافز شيوعاً، كما أن له العديد من السمات الإضافية التى تجعل مزاياه تتعدى مجرد منح هذه المشروعات فترة زمنية لا يتم خلالها سداد أى ضرائب - بلغت فى معظم الدول من ٥ إلى ١٥ سنة - إلى منح هذه المشروعات إعفاءً إضافياً أو إجازة ضريبية إضافية بعد الانتهاء من فترة الإعفاء الأصلى لترحيل الخسائر التى تحققت خلال فترة الإعفاء وتتراوح فى معظم البلدان من ٤ - ٦ سنوات.

كما يقترن هذا الإعفاء فى معظم الدول بإعفاء توزيعات الأرباح المدفوعة إلى حملة الأسهم من الضريبة على الدخل الشخصى Perosnal income tax فى فترة الإعفاء ذاتها أو لعدد من سنوات تالية لها، وقد تجعل الحد الأعلى لإعفاء هذه التوزيعات قيمة الأرباح المعفاة من الضريبة أو نسبة مئوية من الإنفاق الاستثمارى، كما لوحظ فى بعض النظم بالسماح للأفراد بتحاشى الوصول إلى أعلى المعدلات الضريبية عن طريق شراء أصول شركات مغلقة تخضع لرقابتهم، كما لجأت بعض الدول إلى إعفاء الأرباح التى يعاد استثمارها فى حدود نسبة معينة من النفقات الاستثمارية المبدئية فى أى سنة واحدة(٢).

كما تعطى بعض التشريعات للسلطات الإدارية حرية تقديرية فى مد فترة التمتع بالحوافز الضريبية وفقاً لطبيعة هذه المشروعات وحاجة الاقتصاد الوطنى أو لعلاج آثار بعض الظروف التى تكون قد تعرضت لها هذه المشروعات(٣).

إعفاء الزيادة فى رأس المال:

قد يمتد الإعفاء الزمنى لا ليشمل رأس المال الأصلى وحده، بل ليشمل زيادته أيضاً لجذب المزيد من رؤوس الأموال فى المشروعات القائمة باعتبار أن جذب

- Bulletin for international fiscal documentation, 1975, PP. 29 - 65 - 77.

(1) Heller's & kauffman, "Tax incentives for industry in less developed countries" cambridge Harvard law - school, international program in taxtion, 1963.

(2) Smith, Op. cit.,

(٣) التشريع الضريبى المصرى يجيز للسلطة المختصة مد فترة الإعفاء للمشروعات الاستثمارية فى ظل القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بشروط معينة.

رؤوس الأموال هو الهدف من منح هذه الحوافز سواء المشروع الجديد أو المشروعات القائمة، كما اختلفت سياسات الدول بالنسبة لمدى إعفاء الزيادة فى رؤوس الأموال من الضريبة(١).

وليس هناك اتفاق فى الفقه حول تأييد إعفاء الزيادة فى رأس المال من الضرائب وتوجيه الحوافز إليها، فيرى بعض الفقهاء(٢) تأييد تمتع الزيادة فى رأس المال بالإعفاءات الضريبية فى حالة عدم وجود نص يقرر إعفاء هذه الزيادة ولكن يرى البعض الآخر(٣) معارضة تمتع الزيادة فى رأس المال بالإعفاءات المقررة لرأس المال الأصلى استناداً لما يأتى:

١ - استمرار الإعفاءات الضريبية على الزيادة فى رؤوس الأموال لن يراعى الترشيد فى استخدام الحوافز الضريبية، وسيؤدى إلى آثار سلبية اقتصادية واجتماعياً تفوق ما نجنيه من آثار إيجابية.

٢ - أن الزيادة فى رأس مال الشركة غالباً ما تكون بعد استقرار المشروع ونموه وهى وإن كانت ضرورة للمشروع فلن يكون ذلك نتيجة للإعفاء الضريبى، بل رغبة من المستثمر الأجنبى فى استمرار مشروعه ونموه.

وقد أخذ التشريع الضريبى المصرى سواء فى القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل أو فى القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بمبدأ معاملة الزيادة مثل رأس المال الأصلى، وحسناً فعل المشرع لأن الزيادة فى رؤوس الأموال هى بمثابة جذب لرؤوس الأموال لا يقل أثرها الاقتصادى عن جذب رأس المال الأصلى وتعمل على توسع المشروعات وزيادة إنتاجها وعائدها الاقتصادى والاجتماعى، إضافة إلى إمكانية تطويرها لتصبح كيانات اقتصادية كبيرة، كما أن فى ذلك حماية لاستقرار هذه المشروعات وعدم تصفية نشاطها.

---

(١) من أمثلة هذه الدول المملكة العربية السعودية.

(٢) الدكتور حسن محمد كمال والدكتور سعيد عبد المنعم - مشكلات تطبيقية فى المحاسبة الضريبية - مكتبة عين شمس ١٩٨٨ ص ٢٠.

(٣) دكتور محمد ريحان - مرجع سابق ص ١٢٠، ١٢١.

موقف المشرع المصرى بالنسبة لمعاملة الزيادة فى رأس المال

سلك المشرع المصرى فى قانون الاستثمار مسلكاً مشجعاً للمشروعات على التوسع وزيادة رؤوس أموالها، فقد قرر إعفاء لمدة ٥ سنوات للتوسعات التى توافق عليها الهيئة العامة للاستثمار.

وأوضح المشرع مفهوم التوسع بانه الزيادة فى رأس المال التى تستخدم فى إضافة أصول رأسمالية ثابتة جديدة تحقق زيادة الطاقة الإنتاجية للمشروع من السلع والخدمات أو التصنيع لما كان يستورده أو بقصد قيامه بإنتاج أو تقديم أنشطة أو خدمات جديدة.

وحسناً فعل المشرع فإن هذا المسلك من شأنه التشجيع على زيادة الإنتاج أو الإحلال محل الواردات أو تنويع الإنتاج من السلع والخدمات التى من شأنها ربط الأهداف الاقتصادية بهذا النوع من الإعفاء.

التفاوت فى الأجل الزمنى للإعفاء وعدم توحيده لكل المشروعات

يرى البعض(١) ضرورة تفاوت مدد الإعفاء الضريبى حسب أولويات معينة هى:

١ - إعفاء المشروعات التى تتعرض لمخاطر محدودة ولا تحتاج إلى أساليب متقدمة تكنولوجيا - انخفاض حجم الأصول الرأسمالية فيها - فترة إعفاء ضريبى آجل.

٢ - بالنسبة للمشروعات الإنتاجية التى تحتاج إلى أصول رأسمالية متقدمة - وعادة ما تحقق أرباح ضئيلة فى السنوات الأولى من عمرها - تكون فترة الإعفاء الضريبى لها أكبر.

٣ - بالنسبة للمشروعات التى تكون درجة المخاطرة فيها عالية وتحتاج إلى رؤوس أموال ضخمة ونسبة تحقق الأرباح فيها ضعيفة يجب أن تتمتع بفترة إعفاء ضريبى أطول.

٤ - مشروعات الإسكان الاقتصادى والمتوسط تكون فترة الإعفاء الضريبى أكثر طولاً لانها تحقق أهدافاً اقتصادية واجتماعية.

---

(١) دكتور محمد ريحان - مرجع سابق ص ١٢٩، ١٣٠.

ويرى أصحاب هذا الرأى أيضاً الربط بين هذا الإعفاء واستمرار هذه المشروعات.

ومعنى ذلك أنه إذا كان مشروعاً ما معفى من الضريبة لمدة خمس سنوات وتمت تصفيته بعد سنتين من انتهاء مدة الإعفاء، يعاد فرض الضريبة على الأرباح المحققة خلال فترة الإعفاء الضريبى وتستحق الضريبة بنسبة ٣ / ٥.

كما يرى أصحاب هذا الرأى أن المشروع الذى تتم تصفيته قبل انقضاء مدة مماثلة على الأقل لمدة الإعفاء الضريبى ستخسر الحكومة جزءاً من مواردها مما يستلزم استرداد كل أو بعض الضرائب التى تنازلت عنها خلال فترة الإعفاء.

ويستند أصحاب هذا الرأى إلى بعض سلبيات تجربة الاستثمار فى الفترة السابقة، حيث يرى بعض الفقهاء(١) أنه قد أسفر التطبيق العملى خلال الفترة الماضية عن أن المستثمر الأجنبى يلجأ إلى استثمار رؤوس الأموال فى استثمارات تحقق أرباحاً ضخمة فى السنوات الأولى من مزاولة النشاط للاستفادة من الإعفاء الضريبى، وقد أدى ذلك إلى الاستثمار فى المشروعات ذات السيولة المرتفعة والتى تحقق أرباحاً سريعة، وفى نفس الوقت ذات مخاطر محدودة ولا تحتاج إلى أساليب متقدمة تكنولوجيا ومعظمها مشروعات لا تهتم بالبنية الرئيسية للاقتصاد القومى.

كما أنه فى حالة تصفية المشروع لن تكون هناك مشكلات حقيقية نظراً لارتفاع نسبة السيولة وانخفاض حجم الاستثمارات فى الأصول الرأسمالية الخاصة بالمشروع، ومن ثم فإن ما يتحقق من آثار سلبية لمثل هذا النوع من الاستثمارات قد يفوق بكثير ما يتحقق من آثار إيجابية لها.

رأى الباحث

يرى الباحث أن هذه المخاوف وإن كان لها بعض المبررات فى بداية تجربة الاستثمار فى مصر، إلا أن تلك المخاوف أصبح مبالغاً فيها ولا وجود لها بعد رسوخ تجربة الاستثمار فى مصر، ومن ناحية أخرى فإن اتخاذ قرار تصفية المشروع ليس من

---

(١) د. يحيى حسن عبيد، دراسة حول الإعفاء الضريبى المقرر بنظام استثمار رأس المال الأجنبى فى المملكة العربية السعودية والمجلة المصرية للدراسات التجارية، المجلد السابع، العدد الاول ١٩٨٣، ص ١٧٠، كما جاء فى المرجع السابق ص ١١٥.

القرارات التى تتم بسهولة، إضافة إلى دور هيئة الاستثمار الرقابى فى حالة الرغبة فى التصفية التى لا مبرر لها وصعوبة الحصول على ترخيص جديد فى حالة لجوء المشروع إلى إجراء تصفية لا مبرر لها لنشاطه، إضافة إلى أن أغلب هذه المشروعات يتم التنازل عنها أو بيعها أو بيع ما يمتلكه المستثمرون من أسهمها فى البورصة وبدء نشاط جديد، وفى كلتا الحالتين سوف تستفيد البلاد من كل من المشروع القديم والمشروع الجديد.

الإعفاء الزمنى لمشروعات الاستثمار فى مصر(١):

بالرجوع لأحكام القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار نجد أن المادة ١١ منه تنص على إعفاء المشروعات المقامة وفقاً لأحكام هذا القانون من الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية (الضريبة الموحدة حالياً)، والضريبة على أرباح شركات الأموال بالنسبة للمشروعات العاملة داخل البلاد، وكذلك الأرباح التى توزعها، ولكن تختلف فترات الإعفاء حسب طبيعة النشاط الذى تمارسه أو المنطقة التى تعمل بها، على أن يبدأ الإعفاء من أول سنة مالية تالية لها، وتتراوح فترة الإعفاء من ٥ - ١٥ سنة قابلة للزيادة كما يلى:

١ - القاعدة العامة هى الإعفاء الضريبى السابق الإشارة إليه لمدة ٥ سنوات.

٢ - تقرير إعفاء لمدة ١٠ سنوات للمشروعات المقامة فى المدن الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية الجديدة والمناطق النائية التى يصدر قرار من رئيس الوزراء بتحديدها ومشروعات استصلاح الأراضى والتعمير وإنشاء المدن والمناطق الصناعية الجديدة والمجتمعات العمرانية الجديدة.

٣ - ١٥ سنة بالنسبة لمشروعات الإسكان المتوسط والاقتصادى التى تؤجر وحداتها بالكامل لأغراض السكنى خالية.

ويجوز فى الأحوال الثلاثة السابقة مد الإعفاء إلى خمس سنوات بموافقة مجلس الوزراء بناءً على اقتراح هيئة الاستثمار.

* كما أعفى المشروع ولنفس الفترات السابقة توزيعات الشركات من الضريبة على

---

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية فى مصر - دراسة مقارنة - مجلة التشريع المالى والضريبى - العدد ٢٨٤ لسنة ١٩٩٣.

إيرادات القيم المنقولة ومن الضريبة العامة على الإيراد، كما ربط المشرع فى قانون ضرائب الدخل بين إعفاء التوزيعات والاستثمار فى الأسهم والسندات(١).

* كما قرر المشرع إعفاء مماثلاً من ضريبة الدمغة النسبية للمدد السابقة(٢)، وكذلك عقود التأسيس وجميع العقود المرتبطة بتنفيذه حتى تمامه من ضريبة الدمغة.

* اشترط المشرع لسريان هذا الإعفاء أن لا يكون هذا الإيراد محل الإعفاء خاضعاً لضريبة مماثلة فى دولة المستثمر الأجنبى أو الدولة التى يحول إليها هذا الدخل حتى لا تصبح الضريبة الأجنبية بديلاً للضريبة المصرية ويفقد الإعفاء كل أثر له بالنسبة للمستثمر.

الإعفاء الزمنى وتشجيع الصناعات المصرية التى تنتج سلعاً رأسمالية

أعفى المشرع المصرى المشروعات التى تتجاوز فيها نسبة المكون المحلى من الآلات والتجهيزات ٦٠٪ لمدة سنتين لتشجيع المشروعات الاستثمارية على الاستعانة بمنتجات الصناعات المحلية فى تجهيزها الراسمالى.

الضوابط التى يتقرر فى ضوئها مد مدة الإعفاء

أوضح المشرع الضوابط التى فى ضوئها يتم تقرير مد مدة الإعفاء فى المادة ١١ من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ وهى:

- اعتبارات الصالح العام.
- مجال عمل المشروع.
- موقعه الجغرافى.
- مدى إسهامه فى زيادة الصادرات.
- مدى إسهامه فى دفع عجلة التنمية الاقتصادية والاجتماعية.

---

(١) يرجع إلى المادة (٤) من المادة ١٢٠ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣.

(٢) الأستاذ سمير سعد مرقص – مشاكل تطبيق ضريبة الدمغة فى المشروعات الاستثمارية – بحث مقدم إلى مؤتمر الإعفاءات الضريبية ودورها فى التنمية والاستثمار – القاهرة ٥، ٦ فبراير ١٩٩٤.

ويرى الباحث ضرورة تمتع الزيادة فى رأس المال بنفس المزايا التى يتمتع بها رأس المال الأصلى، كما يؤيد تفاوت مدد الإعفاء حسب الأهمية الاقتصادية والاجتماعية للمشروعات، كما يفضل الباحث تخفيض سعر الضريبة للمشروعات الاستثمارية التى تمثل أهمية قومية واقتصادية لاستمرار المشروع عن الإعفاء الزمنى المحدود، كما يؤيد الباحث ربط الإعفاء الزمنى بمدى تحقيق هدف من الأهداف الاقتصادية والاجتماعية؛ باعتبار أن هذه الأهداف قد تتغير من وقت لآخر، وبالتالى تساهم الحوافز والإعفاءات الضريبية فى تحقيق هذه الأهداف.

٦ - المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والبحوث

إن تطوير الإنتاج فى المشروعات الإنتاجية وخاصة الصناعية منها تعطيها هذه المشروعات أولوية مطلقة فى ظل الظروف المتاحة الدولية والتطورات التكنولوجية الكبيرة.

ولما كانت الأبحاث والتجارب هى المدخل والأسلوب الذى تنتهجه المشروعات فى تطوير الإنتاج - كما أن هذه الأبحاث والتجارب لن تقتصر على المشروع الإنتاجى فقط، ولكن سوف تستفيد منها المشروعات الأخرى فى نفس القطاع مما يؤدى إلى سيادة التكنولوجيا فى النشاط وليس المشروع - فإن بدوره يؤدى إلى المزيد من التقدم وتحقيق وفورات اقتصادية على مستوى المشروع ومستوى الاقتصاد القومى ككل مما يؤدى بدوره إلى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للتنمية، وإن ما تجريه الشركات الدولية والأجنبية من تجارب وأبحاث لن يقتصر على هذه الشركات، بل سيمتد حتماً إلى الشركات الوطنية العاملة فى نفس النشاط ويحقق آثاراً إيجابية من الاستثمار باعتبار أن الحوافز الضريبية يجب أن يكون أحد أهدافها هو جذب التكنولوجيا.

وهذه الأبحاث والتجارب تتطلب نفقات كبيرة وباستمرار مما يستدعى توزيع تكلفة هذه الأبحاث والتجارب على عدد من السنوات، وهنا يتحتم على النظم الضريبية ان تعمل على تشجيع المشروعات على تحقيق هذا الهدف وتشجيع المشروعات على إجراء هذه البحوث والتجارب بالسماح بإجراء تخفيضات ضريبية

بقيمة ما تكبدته الشركة أو المشروع من نفقات أبحاث وتجارب من وعاء الضريبة فى السنة التى أنفقت فيها هذه المصروفات أو التكاليف، باعتبارها نفقة إيرادية أو دورية عند تحديد الوعاء الضريبى الخاضع بدلاً من المنهج المتبع حالياً، والذى يعاملها كنفقات إيرادية مؤجلة أو توزيعها على عدد من السنوات مما يحقق ميزة لهذه المشروعات تجعلها قادرة على المنافسة المحلية والدولية فى ظل الاتجاه الدولى للتنافس على الجودة الذى لا يعتبر ميزة فقط بل شرطاً لدخول الأسواق الدولية.

٧ - المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية

ماهية الأرباح الرأسمالية وطبيعتها وأثر المعاملة الضريبية لها

الأرباح الرأسمالية هى تلك الأرباح التى تنتج من زيادة قيمة البيع أو التعويض عن القيمة الدفترية للأصل.

والمعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية لها أثر بالغ على الاستثمار وخاصة ما نشأ منها أثناء فترة الإعفاء.

*** المؤيدون لإعفاء الأرباح الرأسمالية للمشروعات الاستثمارية**

يرى البعض(١) أنه لابد من الاستفادة من هذه الأرباح فى زيادة القدرات الإنتاجية للمشروعات، وذلك بالتوسع فى الإعفاءات الخاصة بها لتكون محفزاً قوياً على زيادة الاستثمار فى الأصول الثابتة مع ضرورة المرونة فى هذه الإعفاءات حتى لا تكون عائقاً للاستثمار.

وبالإضافة إلى ما تقدم فإن المحاسبة الضريبية للأرباح الرأسمالية ذات أثر مباشر على قرارات إحلال الأصول المستغلة فى المنشأة بأصول بأخرى أحدث منها، كما أنها ذات أثر على معدل النمو وحجم التكوين الرأسمالى، ومن ثم الاستقرار الاقتصادى.

ويرى أصحاب هذا الرأى إعفاء الأرباح الرأسمالية من الخضوع للضريبة إعفاءً

---

(١) دكتور محمد ريحان - مرجع سابق ص ١١٦.

مطلقاً للاستفادة منها فى زيادة الاستثمارات فى أصول ثابتة حديثة لازمة لعملية التنمية، وأن يكون الإعفاء خاصاً بجميع شركات الاستثمار سواء كانت شركات أجنبية أو محلية لتحقيق العدالة الضريبية.

ويبنى الباحث رأيه هذا على أساس أن معظم هذه الأرباح أرباح غير حقيقية ناشئة عن التغير فى القوة الشرائية للنقود، ومن ثم يصعب تحديد قيمة الأرباح الرأسمالية الحقيقية بدقة تامة.

* **المؤيدون لمعاملة الأرباح الرأسمالية معاملة خاصة(١):**

الأرباح الرأسمالية عند معالجتها ضريبياً تحتاج إلى قياس محاسبى دقيق فى إطار علمى واضح وإلى تطبيق متكامل يحقق الغاية التى قصدها المشرع من وراء النصوص المتعلقة بهذه الأرباح.

ويرى آخرون(٢) أنه من المنطقى أن توضع حدود للإعفاء الخاص بالأرباح الرأسمالية مع توافر وسيلة لقياس أثر هذا الإعفاء باستمرار، وذلك على النحو التالى:

- وجوب التفرقة بين الأرباح الرأسمالية الإجبارية والاختيارية، وتحديد معاملة ضريبية خاصة لكل منهما.
- وجوب التفرقة بين الأرباح الرأسمالية قصيرة الأجل وطويلة الأجل مع وضع حدود قصوى على ما زاد عن تلك الحدود.

وفى حالة عدم توافر هذه الشروط تخضع الأرباح الرأسمالية الحقيقية للضريبة بسعر خاص يختلف عن أسعار الضرائب الأخرى لتفادى المشكلات السابق الإشارة إليها فى هذا البحث من ناحية، وتحقيق العدالة الاجتماعية من ناحية أخرى.

---

(١) دكتور محمد ريحان - مرجع سابق ص ١١٨، ودكتور حسن محمد كمال، دكتور سعيد عبد المنعم - مشكلات تطبيقية فى المحاسبة الضريبية، مكتبة عين شمس، ١٩٨٨، ص ٢٠.

(٢) د. محمود السيد الناغى، التحليل المقارن لأساليب المحاسبة الضريبية عن الأرباح الرأسمالية، مجلة المحاسبة والإدارة والتأمين، جامعة القاهرة، العدد ٣٣، سنة ١٩٨٦، ص ٣٦٤ - ٣٦٥.

٧ - المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية فى مصر :

لم يتضمن تشريع الاستثمار الإشارة إلى المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية وإنما تضمن تشريع الضرائب الصادر بالقانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ النص على إخضاع الأرباح الرأسمالية التى تحققها المشروعات سواء كانت خاضعة للضريبة الموحدة فى ضوء عموم نص المادة (٢٧) من القانون السابق أم صراحة فى المادة (٢٠) من نفس القانون اللذين ينص كل منهما على خضوع هذه الأرباح للضريبة أو المادة ١١٤ من نفس القانون التى ورد بها نص مماثل بالنسبة لشركات الأموال.

الاستثناء:

إلا أن المشرع أورد استثناء على هذا الخضوع فى المواد ٢٠ بالنسبة لإيرادات النشاط التجارى لممولى الضريبة الموحدة والمادة ١١٧ بالنسبة لشركات الأموال، وهذا الاستثناء تمثل فى:

أ - بالنسبة لممولى الضريبة الموحدة:

إذا استخدم ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية إنتاجية جديدة خلال ذات السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة تستنزل هذه الأرباح من أرباح المهنة أو المنشأة عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو الاستبدال كل ذلك بشرط إمساك دفاتر منتظمة.

ب - بالنسبة للخاضعين للضريبة على أرباح شركات الأموال:

إذا استخدم ثمن بيع هذه الأصول أو التعويضات المدفوعة عن هلاكها أو الاستيلاء عليها بالكامل فى شراء أصول رأسمالية جديدة، تحل محل الأصول المبيعة أو الهالكة أو المستولى عليها، وتؤدى إلى زيادة الإنتاج وتحسينه خلال نفس السنة التى تم فيها البيع أو الحصول على التعويض أو خلال السنتين التاليتين لانتهاء هذه السنة تستنزل هذه الضريبة المستحقة على الممول عن السنة أو السنوات المالية التالية للبيع أو للاستبدال كل ذلك بشروط إمساك دفاتر منتظمة.

ويرى الباحث أنه كان يجب أن يأتى الحكم واحداً فى الحالتين بدلاً من اختلاف المعاملة الواردة فى النصين ولا يوجد سبب يستدعى هذا التباين فى المعاملة.

كما يرى الباحث أن المعاملة الضريبية التى وردت فى المادتين (٢٠) من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كافية فى هذا الشأن مع توحيدها بالنسبة لممولى الضريبة الموحدة وممولى الضريبة على أرباح شركات الأموال، مع عدم حرمان الممولين الذين لا يمسكون دفاتر من هذا الحق نظراً لأن الأرباح الرأسمالية تحدد حتى لو لم يمسك الممول دفاتر منتظمة، فكيف يمنع من الاستفادة من نص المادة ٢٠ سالفة الذكر؟!

المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية التى تتحقق فى المشروعات الاستثمارية أثناء فترة الإعفاء(١) :

من أكثر الموضوعات إثارة للجدل بحث مدى خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار أثناء فترة الإعفاء سواء كانت مشروعات استثمار داخلى أو استثمار فى المناطق الحرة، وقد انقسم الرأى بشأنها إلى :

الرأى الأول(٢) :

ويرى هذا الرأى إخضاع الأرباح الرأسمالية التى تحققها المشروعات الاستثمارية أثناء فترة الإعفاء، ويستند هذا الرأى إلى أن بيع الأصول يتنافى مع الهدف من الاستثمار، وبالتالى لا تتمتع بالإعفاءات الواردة فى هذا القانون وأن بيع الأصول يتنافى مع الهدف من الاستثمار.

---

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص – « المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية للمشروعات الاستثمارية » بحث مقدم إلى مؤتمر دور النظام الضريبى فى تشجيع الاستثمار وزيادة فرص العمل للشباب الذى اقامته كلية التجارة – جامعة عين شمس مع الجمعية المصرية للمالية العامة والضرائب مارس ١٩٩٦.

(٢) ما جرى عليه التطبيق فى مصلحة الضرائب قبل وبعد صدور التعليمات التفسيرية رقم (٢) للمادة ١٦ الصادرة بتاريخ ١٩٨٤/٥/٢١.

– فتوى الجمعية العمومية لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة ملف رقم ٢٥١/٢/٣٧ بتاريخ ١٩٨٣/١٠/٢١.

– تعليمات تفسيرية عامة رقم (١) لسنة ١٩٩٥ بشأن تطبيق أحكام المادة ٣٧ من قانون الاستثمار رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على الأرباح الرأسمالية الصادرة بتاريخ ٩٥/٨/٦.

الرأى الثانى[1] :

ويرى أصحاب هذا الرأى عدم خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار أثناء فترة الإعفاء المقرر لها فى المادة ١٦ من القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ ومن بعدها المادة ١١ من القانون رقم ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ .

رأى الباحث :

يرى الباحث مشاركة الرأى الثانى بالنسبة لعدم خضوع الأرباح الرأسمالية التى تحققها مشروعات الاستثمار أثناء فترة الإعفاء سواء كان استثماراً داخلياً أم استثماراً فى المناطق الحرة لان الرأى الذى ينادى بالخضوع يتعارض مع كل من المفهوم المحاسبى للأرباح الذى تقرره قواعد المحاسبة ونظرياتها، كما أنه يتعارض مع قانون ضرائب الدخل الذى ينظر إلى الارباح ككل عند الخضوع، وبالتالى تاخذ نفس النظر عند الإعفاء، كما أنه يتعارض مع قانون الاستثمار الذى جعل الإعفاء مطلقاً، ويتعارض مع المنطق لان بيع بعض الأصول الإنتاجية وتحديثها واستبدالها هو من صميم عمل المشروع الاستثمارى فى سبيل زيادة الإنتاج ولارتفاع مستوى الجودة، ومن ثم فمن غير المقبول اعتباره من الأنشطة غيرالمرخص بها، وخصوصاً أن رأى مصلحة الضرائب جاء بالنسبة لنفس المشكلة متناقضاً مرة بالخضوع ومرة أخرى بالإعفاء، وعلى هذا فإن هذه المشكلة هى أساساً مشكلة محاسبية كان يجب الرجوع فيها للقواعد المحاسبية التى تمنع هذا الفصل .

مدى إمكانية خصم الأرباح الرأسمالية من الخسائر الجارية للمشروعات الاستثمارية أثناء فترة الإعفاء :

هذه المشكلة هى إحدى المشاكل التى ترتبت على المشكلة السابقة، فقد ذهب البعض[2] - خطأ - إلى عدم جواز خصم الأرباح الرأسمالية من الخسائر الجارية

---

(١) يؤيد هذا الرأى الهيئة العامة للاستثمار، ودكتور حسن كمال ودكتور سعيد عبد المنعم - مشكلات ضريبية - ١٩٩٠ ص ١٩٥/ ١٩٦ .

ملحق التعليمات رقم (٢) للمادة ١٦ من قانون الاستثمار الصادر فى ٢٨ / ١١ / ١٩٨٤ .

تعليمات تفسيرية عامة رقم (٢) للبند (٨) من المادة ١٢٠ من قانون الضرائب على الدخل الصادرة فى ١٩٩٦/٧/٢٧ .

(٢) د. عصمت عبد الكريم - المعاملة الضريبية للمشروعات الاستثمارية - كتاب الأهرام الاقتصادى - العدد ٣٩ - مايو ١٩٩١ ص ٤٧، وما يجرى عليه التطبيق فى مصلحة الضرائب نتيجة هذا الرأى .

للمشروع وفقاً لتفسيره لنصى المادتين ٢٥، ١١٥ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١.

ويرى الباحث(١) أن الرأى السابق لا يتفق مع كل من الأصول المحاسبية فى مفهوم الأرباح التى تنظر إلى صافى الربح على أنه محصلة لنتيجة نشاط المشروع سواء من النشاط العادى أو العارض أو الأرباح والخسائر الرأسمالية، مما لا يجوز معه الفصل السابق ومعاملة كل منهم معاملة مستقلة تمنع إجراء المقاصة بينهم؛ ولذلك فإن الباحث يؤيد خصم الأرباح الرأسمالية من الخسائر التى يسفر عنها النشاط خلال السنة عند تحديد الوعاء الخاضع للضريبة فى ضوء الفهم الصحيح لطبيعة الأرباح ومكوناتها.

٨ - أساليب أخرى مختلفة:

وتشمل هذه الأساليب - بخلاف ما سبق ذكره - أساليب أخرى متعددة مثل تلافى الازدواج الضريبى لتشجيع أوجه النشاط المرغوب فيها، وذلك بعدم خضوع التوزيعات الناتجة للضرائب المحلية فى الدول الأجنبية (بلد الأصل) سواء تم تنظيم ذلك من خلال اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى التى تعقدها الدول والتى تنظم خضوع الإيرادات والأرباح التى تحققها المشروعات فى كل من الدولتين المتعاقدتين، كما أن هناك نظماً يتم تطبيقها دولياً لتلافى خضوع إيراد هذه المشروعات وأرباحها فى كلتا الدولتين: الدولة المصدرة لرأس المال والدولة المضيفة للاستثمار أو دولة النشاط؛ وذلك لتسهيل وتشجيع انتقال رؤوس الأموال إلى الدول النامية والدول المضيفة لهذه الاستثمارات وتتمثل فى الطرق التالية(٢):

أ - نظام الإعفاء Exception system:

وفقاً لهذا النظام يتمتع الإيراد الخارجى بالإعفاء الضريبى الكامل فى الدولة المصدرة لرأس المال وتتبع اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى هذا الأسلوب، ومن ثم فإن بلد الأصل لا يأخذ فى الحسبان هذه الأرباح عند تحديد الضرائب المستحقة

---

(١) الأستاذ سمير سعد مرقص - المرجع السابق.

(٢) الدكتور السيد عبد المولى - المعاملة الضريبية للاستثمارات الأجنبية - دار النهضة العربية ١٩٩٠ ص ٨٦ - ٢٠٠.

على الشركة.

ب - نظام الخصم Deucation system :

وفى ظل هذا النظام يتم خصم الضريبة الاجنبية المدفوعة فى الخارج من الإيراد المخفف فى الخارج عند حساب الضريبة فى البلد المصدرة لرأس المال بالنسبة لإيراد الشركة الأم عن إيراداتها فى الخارج.

ج - نظام السعر المخفف Flate rate tax system :

وفقاً لهذا النظام لا يتمتع الإيراد الأجنبى فى بلد الأصل بإعفاء ضريبى كامل، وإنما يخضع لمعامله ضريبية مخففة بالمقارنة بالتى تخضع لها الإيرادات المحلية المماثلة.

د - نظام دين الضريبة الأجنبية Foreign tax credit system :

ويقوم هذا النظام على أساس أن بلد الأصل يقوم بفرض الضريبة على أساس الإيراد المحلى، بالإضافة إلى الإيراد الأجنبى المتولد من الخارج، ثم يتم خصم الضريبة الأجنبية من المبلغ الإجمالى للضريبة المستحقة، أى أن الضريبة المدفوعة فى بلد الشركة التابعة أو الفرع تكون بمثابة دين للمول لدى خزانة بلد الشركة الأم يؤخذ فى الحسبان عند تحديد الضريبة المستحقة عليه.

وقد يوافق بلد الشركة الأم على خصم مبلغ محدود من الضريبة المستحقة لها يعادل الضريبة على أرباح الشركة التابعة محسوبة بالمعدلات المستحقة لها يعادل الضريبة على أرباح الشركة التابعة، ويعتبر النظام الأخير من أشهر الأنظمة المتبعة بالنسبة لمعاملة الأرباح المتولدة من الشركات التابعة عند محاسبة الشركة الأم عن هذه الإيرادات.

ويرى الباحث:

أن نظام الإعفاء أفضل كثيراً ويتوافق مع النماذج الدولية وما يجرى عليه فى عقد الاتفاقيات الدولية.

وبشرط أن يوافق بلد الشركة الأم على خصم مبلغ الضريبة الفعلى المدفوع فى بلد الشركة التابعة.

الملخص والتوصيات

تناول الباحث فى هذا البحث دراسة سياسة الإعفاءات الضريبية، وقام بتقييم كل أسلوب منها، فتناول فلسفة الإعفاءات الضريبية وأهدافها وأشكالها وأسبابها وأنواعها ثم تناول أهمية الحوافز الضريبية فى توجيه الاستثمارات، ووقع الاختيار على أكثر صور الإعفاءات شيوعاً وهى:

١ - الإعانات.

٢ - المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة.

٣ - استخدام طريقة الإهلاك المعجل والإهلاك الإضافى.

٤ - استخدام مسموحات الاستثمار.

٥ - الإعفاء الزمنى.

٦ - المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والأبحاث.

٧ - المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية.

٨ - الأساليب الأخرى مثل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى وأسلوب Tax credit.

- فاوضح الباحث شكل الإعانات المختلفة وأوضح أن المشرع الضريبى لم يؤخذ به فى مصر لارتفاع تكلفته القومية، ولكن يمكن أن يأخذ شكل منح أراضى بالمجان أو سعر رمزى لمشروعات الاستثمار أو تحمل الدولة للمرافق اللازمة لهذه المشروعات.

- ثم تناول الباحث أسلوب المعاملة الضريبية للخسائر المرحلة، موضحاً أن منهج المشرع المصرى هو السماح بترحيل الخسائر إلى الأمام دون الترحيل للخلف الذى أخذت به الكثير من الدول، واعترفت به المجمعات العلمية المحاسبية والضريبية، واقترح الباحث الأخذ به فى التشريع المصرى وتشريعات الدول النامية مع إعطاء الممول الحق فى الخيار بينهما.

- ثم تناول الباحث أسلوب الإهلاك المعجل وأشكاله والفرق بينه وبين الإهلاك الإضافى، وأوضح أن الأخير أفضل للممول، ويمثل حافزاً أكثر جاذبية للممولين بالرغم من ارتفاع تكلفته القومية كحافز ويزداد أهمية هذا الأسلوب فى المشروعات ذات الأصول الراسمالية الضخمة.

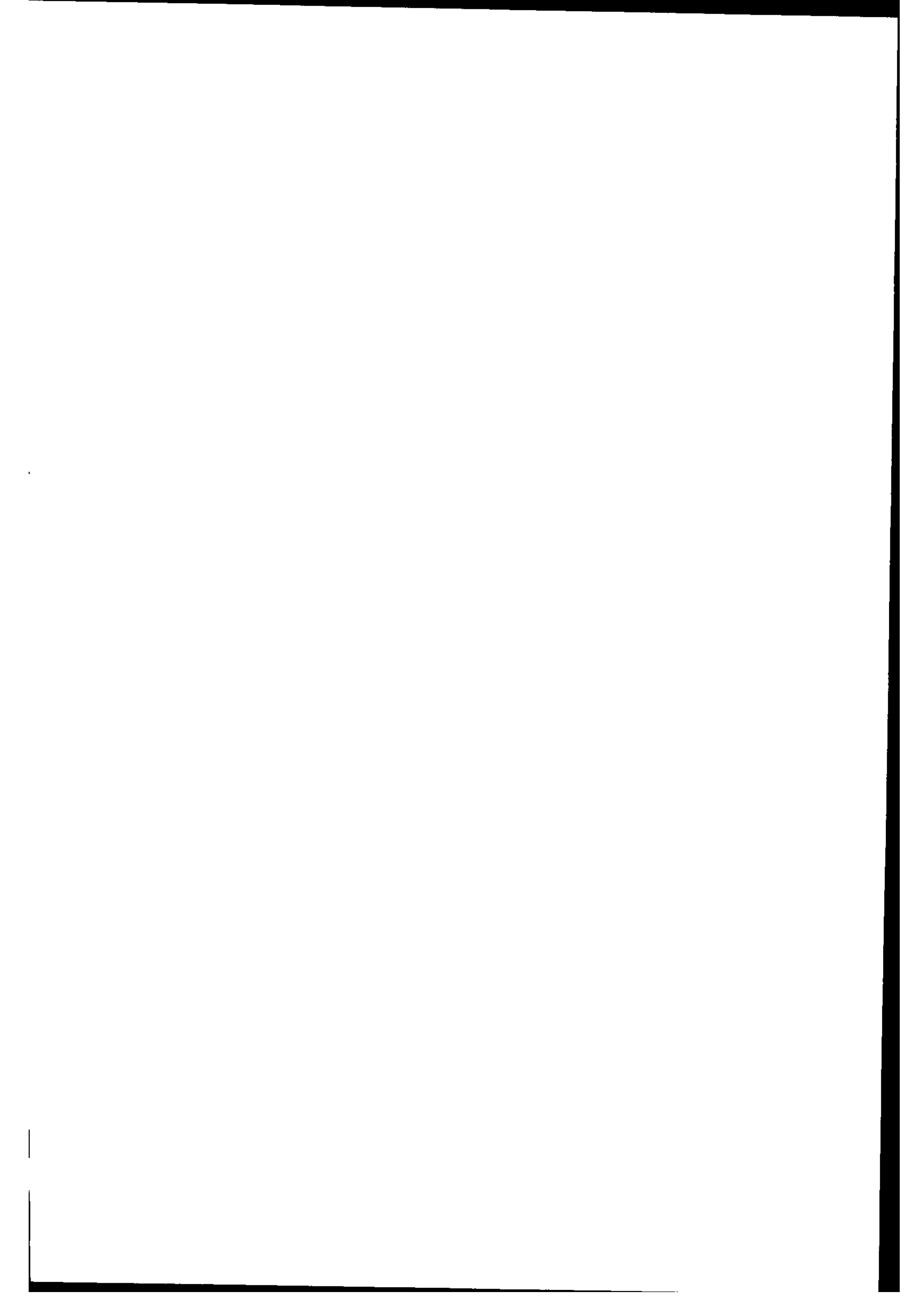
- ثم استعرض الباحث مسموحات الاستثمار، فاوضح انه أحياناً يختلط هذا الأسلوب بالإهلاك الإضافى والمعجل، وان اغلب هذه المسموحات يهدف إلى تشجيع استثمار المشروعات فى الآلات الجديدة أو تحديث تجهيزاتها.

- وتناول الباحث الإعفاء الزمنى وهو الأسلوب الأكثر شيوعاً فى معظم الدول، وأوضح أن مدة الإعفاء تتفاوت حسب أهمية المشروع القومية وأهميته للدولة والأولويات التى تضعها للتنمية والمجالات والمناطق التى ترغب فى تشجيعها وفتح المجال امام زيادة مدة الإعفاء وإعفاء التوسعات وزيادة رأس المال.

- ثم تناول الباحث المعاملة الضريبية لنفقات التجارب والبحوث، فأوضح أهميتها وضرورتها للتحديث التكنولوجى وتطوير الإنتاج فى ضوء المتغيرات الدولية بالسماح بخصم هذه النفقات دفعة واحدة بدلاً من توزيعها على عدد من السنوات.

- ثم تناول الباحث المعاملة الضريبية للأرباح الرأسمالية، وأوضح طبيعتها وضرورة إعادة النظر فى معاملتها، خاصة فى فترة الإعفاء والسماح بخصم الخسائر العادية منها عند استخراج أرباح المشروع أو خسارة خاصة فى ظل عدم وجود معامله تمييزيه لها.

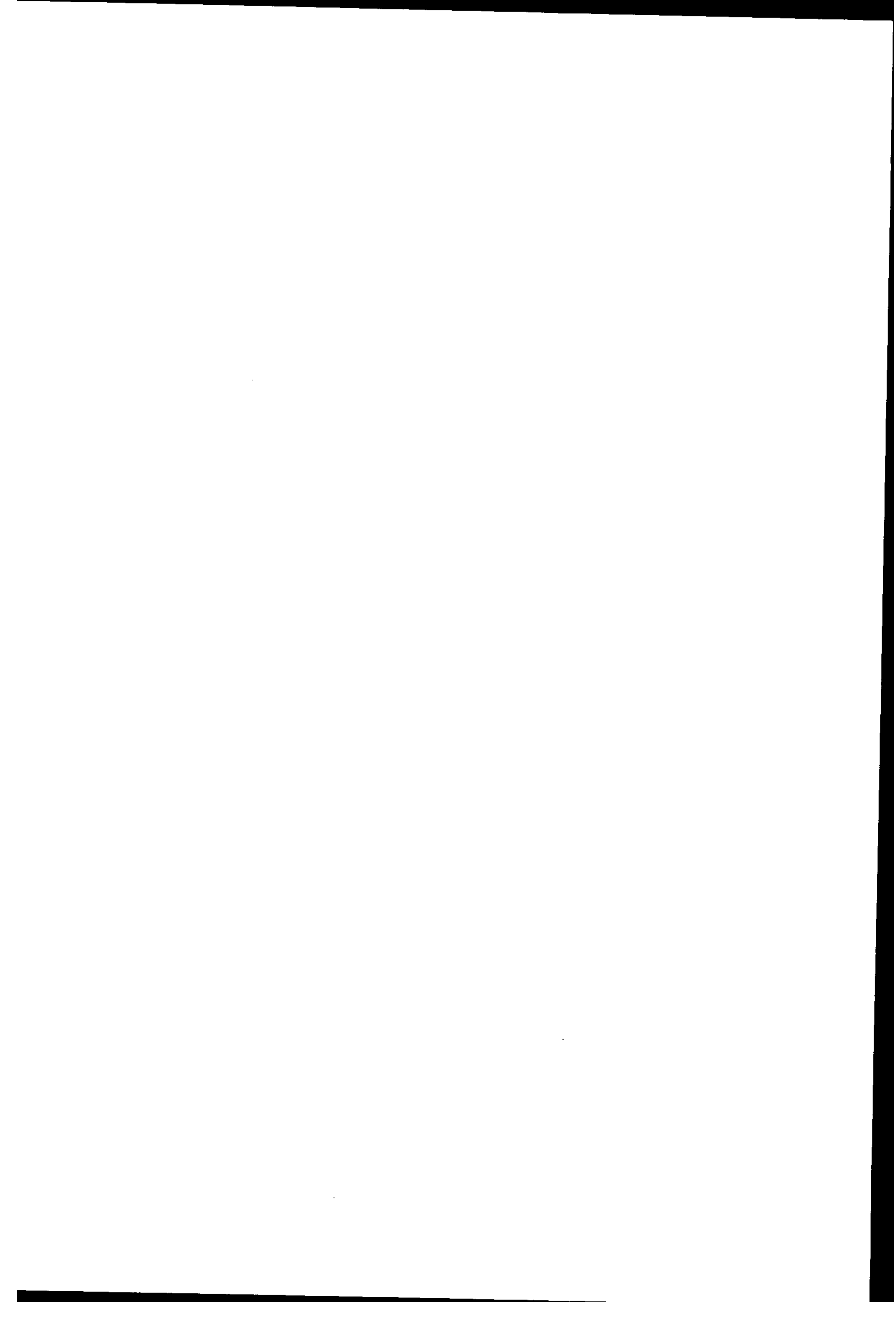
- وأخيراً تناول الباحث الأساليب الأخرى مثل اتفاقيات تجنب الازدواج الضريبى والأساليب الأخرى التى تضمن عدم خضوع الدخل من الاستثمار مرتين: مرة فى دولة النشاط (الدولة المضيفة للاستثمار)، ومرة أخرى فى الدولة المصدرة لرأس المال أو دولة الشركة الأم، وأوضح الباحث أهمية هذا الأسلوب لضمان تدفق الاستثمارات بين الدول وضرورة التوسع فى اتفاقيات تشجيع وحماية الاستثمارات بين الدول وأعطاء حرية كاملة فى تحويل الأموال من دولة رأس مال الاستثمار (الدولة المصدرة لرؤوس اموال الاستثمار) إلى الدول المضيفة للاستثمار والعكس.



دور الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى فى مصر
(نموذج مقترح)

د. نعيم فهيم حنا

كلية التجارة - جامعة الزقازيق



مقدمــة

تؤثر السياسة الضريبية تأثيراً فعالاً على هيكل الاقتصاد القومى، وينسحب هذا التأثير على شتى جوانب الحياة الاقتصادية والاجتماعية - بل والسياسية - لأفراد المجتمع.

وفى ظل برنامج الإصلاح الاقتصادى وما يرتبط به من سياسات كسياسة الخصخصة وتنشيط سوق المال وتوسيع قاعدة الملكية وتشجيع الاستثمارات الأجنبية... إلخ، فى ظل هذه السياسات وغيرها يصبح للسياسة الضريبية أهميتها القصوى، ويصبح الإصلاح الضريبى Tax Reform أحد أهم العوامل اللازمة، لأن السياسة الضريبية يمكن أن تكون عاملاً مسانداً فى دعم الاقتصاد القومى ونجاح السياسات الاقتصادية المستهدفة، كما يمكن أن تكون «كعب أخيل» بمعنى أن تصبح نقطة الضعف التى تتسبب فى انهيار وفشل برامج التنمية وسياسات الإصلاح الاقتصادى، أو على الأقل تتسبب فى تأخير تحقيق الأهداف المرجوة من هذه البرامج والسياسات.

ولذلك، فإن دراسة هيكل النظام الضريبى فى مصر يمثل - من وجهة نظر الباحث - هدفًا قوميًا يجدر السعى إليه، وواجبًا وطنيًا يجب أن ينهض به كل رجال الفكر والقانون والفقه والضرائب والمحاسبة ورجال الأعمال.. إلخ، مما يقتضى دراسة هذا النظام واقتراح ما من شأنه أن يسهم فى تحسين هذا النظام الضريبى بالشكل الذى يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

مشكلة البحث:

تعرضت - وتتعرض - قوانين الضرائب فى مصر للعديد من التعديلات والتغييرات سواء بالإضافة أو بالحذف والاستبعاد، حتى أصبح من الصعوبة بمكان أن نجد قانونًا ضريبيًا فى مصر لم تطله يد التعديل والتغيير، وصارت عبارة «القانون رقم كذا، المعدل بالقانون رقم كذا» عبارة عامة شائعة وسائدة، وتمثل عنوانًا ثابتًا لأى قانون من قوانين الضرائب فى مصر.

كما يثور الخلاف ويدور الجدل دائمًا بين مصلحة الضرائب من جهة، ورجال الفقه الضريبى والممولين من جهة أخرى، حول ما تصدره مصلحة الضرائب من تفسيرات لمواد القانون، أو ما تعلنه من تعليمات تفسيرية لتطبيق مواد القانون، وهى تعليمات وتفسيرات تسعى مصلحة الضرائب – فى الغالب – من خلالها إلى مد مظلة الخضوع الضريبى لأوعية وأرباح غير خاضعة لها أصلاً، ولعلها لم تكن فى ذهن المشرع الضريبى ذاته عند سن القانون، ولذلك فكثيراً ما لجأ الممولون –وغيرهم من أصحاب المصلحة ورجال الفقه الضريبى – إلى حصن القضاء المصرى الشامخ، هربًا من ترسانة القوانين واللوائح والتعليمات التفسيرية والكتب الدورية التى تصدرها وزارة المالية أو مصلحة الضرائب وتشهرها فى وجه أفراد المجتمع الضريبى.

هذا، فى الوقت الذى تشكو فيه الإدارة الضريبية من ضآلة الإيرادات الضريبية، وانخفاض الوعى الضريبى لدى الممولين وسعى بعضهم إلى التهرب من سداد الضرائب. ويدلل المسئولون على ذلك بأن الممولين الذين قدموا إقرارات ضريبية بلغ عددهم ٩٠٠ ألف ممول بينما يبلغ المجتمع الضريبى الحالى ٤٫٥ مليون ممول، وهو ما يعنى أن ٢٠٪ فقط من الممولين هم الذين قدموا إقرارات ضريبية، بل ويذهب الخبراء من رجال الضرائب إلى أن ٩٠٪ من هذه الإقرارات يثبت فيها أصحابها دخولاً أقل من الحقيقة، وأن ٤٠٪ فقط من هؤلاء الممولين هم الذين يدفعون ويسددون ما عليهم من ضرائب.

وهكذا، فإن هناك شبه اتفاق جماعى بين كل عنصر من عناصر النظام الضريبى (التشريع) الإدارة الضريبية / الممول) على أن هيكل النظام الضريبى المصرى بوضعه الحالى لا يرضى أصحاب المصلحة فيه، ولا يحقق أهداف أحد منهم فى نظام ضريبى عادل ومستقر، وهو ما يعنى – فى المحصلة النهائية – أن هناك حاجة ماسة إلى إعادة صياغة وهيكلة النظام الضريبى المصرى على أسس علمية وهندسية مستحدثة ومبتكرة، وعدم الاكتفاء بمجرد إجراء بعض التعديلات هنا أو هناك، أو إضافة بعض البنود لقوانين قائمة، أو استبعاد مواد أو فقرات من هذه القوانين، بل إن الأمر – من وجهة نظر الباحث– يتطلب استخدام الأساس الصفرى Zero - Base الذى كان مستخدمًا فى إعداد الموازنات الحكومية فى الولايات المتحدة الأمريكية

إبان فترة رئاسة چيمى كارتر(١). ويقصد الباحث باستخدام الأساس الصفرى فى إعداد قوانين الضرائب أن يتم تجاهل كل القوانين القائمة حاليًا وافتراض عدم وجودها، ثم يبدأ المتخصصون من الصفر فى بناء هيكل ضريبى جديد على أسس مختلفة مستحدثة تأخذ فى حسبانها الواقع الاقتصادى والاجتماعى والسياسى الموجود حاليًا، مع استشراف آفاق المستقبل، وذلك على أسس علمية ومنهجية واضحة باستخدام مفهوم « الهندسة الضريبية » وهو ما سيعرض له الباحث فى هذا البحث تفصيلاً من خلال منهج مقترح لإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى، بشكل يحقق الأهداف الاستراتيچية القومية.

أهمية البحث:

يرى الباحث أن هذا البحث يحتل أهمية خاصة باعتباره يسعى لدراسة الوضع الضريبى القائم، وهيكل النظام الضريبى الحالى، مع سعيه نحو وضع إطار مقترح لإعادة هيكلة النظام الضريبى على أسس مستحدثة من الهندسة الضريبية، وذلك للأسباب الآتية:

أولاً: أن هيكل النظام الضريبى الحالى يتسم بالعديد من أوجه القصور، ويعانى من مشاكل فى التطبيق:

* فالتشريع الضريبى الحالى محل خلاف وجدل بين رجال الفقه الضريبى من ناحية وبين الإدارة الضريبية من ناحية أخرى، كما أن هناك أحكامًا قد صدرت فعلاً – أو فى سبيلها للصدور – بعدم دستورية بعض القوانين الضريبية أو بعض

---

(١) لمزيد من التفاصيل عن الأساس الصفرى فى إعداد الموازنات العامة التخطيطية، يمكن الرجوع على سبيل المثال إلى:

- د. أحمد هانى بحيرى حماد: أصول المحاسبة الحكومية – الطبعة الرابعة – ١٩٩٣ – ص ١٢٥ – ١٥٢.
- Jimmy Carter; Memorandum For The Hedas of Executive Departments and Agencies, (The White - House, Washington D.C), Feb, 1977.
- J. L, Brown, and L.R. Howard; Managerial Accounting and Finance, 5 th edition, Macmillan and Evans LTD, London 1992 pp. 294 : 320.
- Colin Drury; Management and Cost Accounting, 3 th edition ELBS with Champan & Hall, London 1994, pp. 495 : 461.

مواد القوانين الضريبية.

* والإدارة الضريبية -ممثلة فى وزارة المالية ومصلحة الضرائب- تشكو من عدم وعى الممولين، وعدم اتساع المجتمع الضريبى وكثرة التهرب الضريبى مما يؤدى فى النهاية إلى ضآلة الإيرادات الضريبية.

* والممول يشكو بدوره من ضخامة العبء الضريبى، وتعسف الإدارة الضريبية فى تفسير نصوص القانون، واستخدام أسلوب التقدير الجزافى فى أغلب الحالات، وإهدار الدفاتر والمستندات لأوهى الأسباب... إلخ.

ثانيًا: أن تطبيق سياسة الإصلاح الاقتصادى، وما يترتب عليها من حرية اقتصادية وإعمال آليات السوق، وتطبيق سياسة الخصخصة وتوسيع قاعدة الملكية.. إلخ، كل ذلك يقتضى أن يتم إجراء إصلاح ضريبى يتوافق مع الإصلاح الاقتصادى؛ باعتبار أن السياسة الضريبية جزء مهم من السياسات المالية والاقتصادية، مما يقتضى أن تقوم الدولة بتركيز جهودها فى مجال الإنفاق العام والقيام بوظائفها الأساسية فى تحقيق العدالة الاجتماعية والتدخل لتحسين توزيع الدخل بوسائل مختلفة، أهمها بلاشك فرض الضرائب وتقديم الحوافز والروادع الضريبية لتوجيه دفة الحياة الاقتصادية من خلال ما يسمى بسياسة «اليد الخفية»، أى دون تدخل مباشر فى السوق[1].

وبذلك فإن السياسة الضريبية تتطلب - فى ظل ظروف الاقتصاد الحر - مزيداً من الاهتمام والعناية «لتصحيح عدم العدالة فى توزيع الدخل والثروة»[2]، كما أنها تمثل مظهراً من مظاهر قوة الدولة وسطوتها، ولاشك أن الحكومات الهشة أو الضعيفة لا يمكن أن تصنع اقتصاداً قويًا. ويمثل هيكل النظام الضريبى إحدى وسائل الحكم على مدى قوة الحكومة وهيبتها من ناحية، وعلى قدرتها على

---

(١) راجع فى ذلك:

د. نعيم فهيم حنا: ترشيد سياسة الاعفاء الضريبية - نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الأجنبية فى مصر - بحث مقدم للمؤتمر الضريبى الثامن عن الانظمة الضريبية وسياسات الاستثمار فى افريقيا القاهرة ٢ - ٥ ديسمبر ١٩٩٦ - ١٣٥ وما بعدها.

(٢) وارين. س. بوم، ستوكس م. توليرت: الاستثمار فى التنمية - دروس من خبرة البنك الدولى - ترجمة مركز الاهرام للترجمة والنشر - القاهرة ١٩٩٤ - ص ٥٠.

الإمساك بزمام التوجهات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية من ناحية أخرى.

هدف البحث:

يسعى هذا البحث إلى تحقيق الأهداف التالية:

أولاً: دراسة هيكل النظام الضريبى المصرى فى الوضع الراهن، لتحديد أوجه القصور، ونواحى الضعف فيه، وتحديد ما إذا كان يكفى إجراء تعديلات معينة فى هذا الهيكل، أم أن الأمر يتطلب إعادة بناء هيكل ضريبى جديد على أسس مختلفة، وباستخدام وسائل وأدوات مستحدثة.

ثانياً: دراسة مفهوم «الهندسة الضريبية» ومدى الحاجة إلى تطبيق هذا المفهوم فى إعادة بناء هيكل النظام الضريبى المصرى، مع استخدام مفاهيم أخرى مساندة ومساعدة له مثل الأساس الصفرى Zero Base ، وأسلوب دلفى Delphi Technique .

ثالثاً: تطبيق مفهوم «الهندسة الضريبية» فى بناء أو إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى لتحقيق الأهداف القومية المبتغاة من نظام ضريبى يتسم بالعدالة والشفافية ويراعى تحقيق التوازن بين أطراف منظومة الهيكل الضريبى (التشريع الضريبى / الإدارة الضريبية / المجتمع الضريبى).

فروض البحث:

يقوم البحث على مجموعة من الافتراضات التى يسعى من خلال الدراسة المنهجية إلى اختبار مدى صحتها من عدمه، **ومن هذه الافتراضات:**

١ - إن الإصلاح الاقتصادى يقتضى إصلاحًا ضريبيًا ملازمًا له ومتمشيًا مع التوجهات الاقتصادية الحالية.

٢ - إن هيكل النظام الضريبى المصرى الحالى لم يعد صالحًا للتطبيق فى ظل التطورات الاقتصادية العالمية المعاصرة وانعكاساتها على الاقتصاد المصرى، وفى ظل السياسات الاقتصادية المطبقة حاليًا فى مصر.

٣ - إن إصلاح النظام الضريبى المصرى يقتضى «هدم» الهيكل الحالى، «وإعادة بناء» هيكل جديد على أسس مستحدثة، لان النظام الحالى لم يعد يتحمل

المزيد من التعديلات والتغييرات.

٤ - إن إعادة بناء هيكل نظام ضريبى جديد يتطلب استخدام حزمة متكاملة من الأساليب والمفاهيم المستحدثة التى سبق تطبيقها فى نظم أخرى ولكن الجديد هنا، هو تطبيقها فى بناء هيكل نظام ضريبى، **ومن هذه الأساليب والمفاهيم ما يلى:**

- مفهوم هندسة النظم Systems engineering [الهندسة الضريبية].
- مفهوم الأساس الصفرى Zero Base .
- أسلوب دلفى Delphi Technique .

منهج وخطة البحث:

يقترح الباحث لتحقيق أهداف البحث، واختبار صحة فروضه استخدام التقسيم التالى للبحث:

الفصل الأول: نظرة عامة على هيكل النظام الضريبى المصرى الحالى.

مقدمـــــة.

المبحث الأول: العلاقة بين عناصر النظام الضريبى المصرى الحالى.

المبحث الثانى: أوجه القصور فى النظام الضريبى المصرى الحالى.

الفصل الثانى: دور الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى الحالى.

مقدمة.

المبحث الأول: مفهوم الهندسة الضريبية والمفاهيم المرتبطة بها.

المبحث الثانى: تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى.

المبحث الثالث: استخدام الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة نظم الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية.

خلاصة البحث ونتائجه وتوصياته.

الفصل الأول

نظرة عامة على هيكل النظام الضريبى المصرى الحالى

مقدمـــة :

تتطلب الدراسة المنهجية، أن يبدأ الباحث بتحليل عناصر النظام الضريبى المصرى حاليًا، ودراسة العلاقة بين عناصر منظومة الهيكل الضريبى وتحديد أوجه القصور ونواحى الضعف، وما يعتور هذا النظام من ثغرات وعيوب، وذلك باعتبار أن هذا المدخل يمثل نقطة الانطلاق نحو بناء هيكل جديد يتلافى أوجه القصور والضعف الحالية، ويعالج الثغرات والعيوب القائمة .

ولذلك يخصص الباحث هذا الفصل لدراسة النظام الضريبى المصرى فى الوضع الراهن، دراسة انتقادية من خلال مبحثين :

المبحث الأول : العلاقة بين عناصر النظام الضريبى المصرى الحالى .

المبحث الثانى : أوجه القصور فى النظام الضريبى المصرى الحالى .

المبحث الأول

العلاقة بين عناصر النظام الضريبى المصرى الحالى

تتكون منظومة النظام الضريبى من ثلاثة مقومات رئيسية هى:

*** التشريع الضريبى Tax statute**

ويقصد به مجموعة القوانين واللوائح والقرارات والتعليمات الصادرة من الجهات المختصة بفرض الضرائب وتنظيم طرق تنظيم تحصيلها وجبايتها، كما يتضمن أيضًا أحكام المحاكم وقرارات اللجان المتعلقة بالمنازعات الضريبية، والتى تمثل سوابق قضائية يتم اقتفاء آثارها فيما بعد.

*** الإدارة الضريبية Tax Administration**

ويقصد بها وزارة المالية ومصلحة الضرائب التى تتبعها بجميع فروعها وتقسيماتها وإداراتها الفنية والإدارية والجغرافية، وهى التى تقوم على تنفيذ التشريع الضريبى وتطبيق أحكامه ونصوصه بهدف تحصيل الضرائب بأنواعها المختلفة وتوريدها للخزانة العامة.

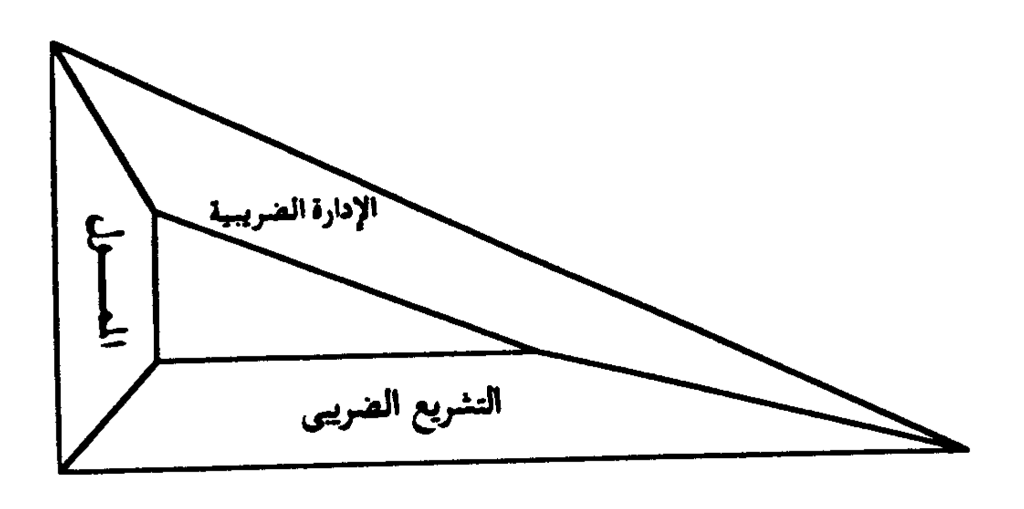
*** المجتمع الضريبى «الممولون» Tax Payers**

وهو تعبير يقصد به المجتمع الضريبى الخاضع للتشريع الضريبى والمكلف بأداء الضريبة سواء كان شخصًا طبيعيًا أو معنويًا؛ وأياً كان الشكل القانونى لهذا الشخص المعنوى (مشروعًا فرديًا/ شركات / أشخاص / شركات أموال / .... إلخ).

ويعتقد الباحث أن هذه المقومات الثلاثة تشكل ما يمكن أن نطلق عليه «أضلاع المثلث الضريبى».

ويختلف هيكل النظام الضريبى من دولة لأخرى، وفى نفس الدولة من فترة لأخرى باختلاف العلاقة بين أضلاع هذا المثلث واختلاف قيم الزوايا التى تقابل كل ضلع منهم.

ومن وجهة نظر الباحث فإن العلاقة حاليًا بين أضلاع هذا المثلث الضريبى فى مصر تبدو على النحو التالى:



شكل رقم (١)

العلاقة بين عناصر منظومة النظام الضريبي الحالي

ومن هذا الشكل يتضح أن الممول يبدو الطرف الأضعف فى منظومة العلاقات البينية داخل أضلاع المثلث، فهو خاضع للتشريع الضريبى بكل ما يمثله من قوانين ولوائح وتعليمات تفسيرية، وهذا التشريع مرهون فى تطبيقه وتنفيذه بإدارة ضريبية تمثل الجباية أهم أهدافها، ويمثل تحصيل الضريبة من الممول أعلى سلم الأولويات بالنسبة لها.

وبين التشريع الضريبى والإدارة الضريبية التى تستند إليه يقف الممول محصوراً بينهما، يحاول أن يبحث عن مخرج أوملجأ يلوذ إليه من تعدد التشريعات وتضاربها من ناحية، ومن تعسف الإدارة الضريبية فى تفسير النصوص التشريعية والتوسع منها من ناحية أخرى، ولعل هذا ما يفسر لنا كثرة القضايا المرفوعة ضد وزارة المالية باعتبارها ممثلة لقمة الإدارة الضريبية، وهى قضايا مرفوعة على صعيد جميع أنواع المحاكم ودرجاتها وهيئاتها القضائية بما فى ذلك المحكمة الدستورية العليا، هذا فضلاً عن اللجوء لطلب التفسير والتوضيح لبعض النصوص الغامضة أو المختلف عليها، من قسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة، ويسبق ذلك كله كم هائل من الملفات الموجودة فى لجان الطعن هرباً من التقدير الجزافى الذى يلجأ إليه مأمور الضرائب سعياً وراء زيادة الحصيلة وتعظيم مردود الجباية.

وتنعكس هذه العلاقات على هيكل النظام الضريبى المصرى فتؤثر فيه تأثيراً

سلبيًا، كما تؤثر على حصيلة الإيرادات الضريبية تأثيراً عكسيًا من حيث نسبتها إلى إجمالى الإيرادات ومن حيث كفايتها فى تغطية الإنفاق العام، كما يتضح من الجداول الآتية .

جدول رقم (١)

إجمالى الإيرادات الضريبية موزعة حسب نوع الضريبة

(القيم بالمليون جنيه)

بيـــان	٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥
ض. على الدخل وأرباح الاعمال	٩٩٩٦	١١١١٤	١٢٠٠٣	١٢١٣٤	١٣٧٠٧
ض. على الملكية	٥	٥	١٢	٢١	٢٤
ض. على السلع والخدمات	٦٣٢٤	٧١٩١	٨٠٨٠	٩٣٣٣	١٠٤٥٠
رسوم جمركية	٤٥٨٨	٥٠٠٩	٦١٢٠	٧٠١٧	٧٩١١
ضرائب الدمغة	١٨٣٩	٢٠٦٧	٢٦٥٧	٢٨٧٤	٣٠٧٤
أخرى	١٥٣٤	١٩٤٥	٢٥٠١	٢٩٠٠	٣٠٨٣
إجمالى الإيرادات الضريبية	٢٤٢٨٦	٢٧٣٣٤	٣١٣٧٣	٣٤٢٧٩	٣٨٢٤٩

المصدر: البنك المركزي المصري:
المجلة الاقتصادية – أعداد مختلفة
التقرير السنوي عن السنوات ٩٣/ ١٩٩٤، ١٩٩٥/٩٤، ١٩٩٦/٩٥

جدول رقم (٢)

نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة فى مصر

(القيم بالمليون جنيه)

بيــــان	٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥
إجمالى الإيرادات الضريبية	٢٤٢٨٦	٢٧٣٣٤	٣٤٣٧٣	٣٤٢٧٩	٣٨٢٤٩
إجمالى النفقات العامة	٤٧٥٦٣	٥٢٢٢٣	٥٦٢٦٤	٥٨٥٢٦	٦٣٨٨٩
نسبة التغطية	٪٥١,٠٦	٪٥٢,٣٤	٪٥٥,٧٦	٪٥٨,٥٧	٪٥٩,٨٦

جدول رقم (٣)

نسبة الضرائب المباشرة وغير المباشرة فى النظام الضريبى المصرى

(القيم بالمليون جنيه)

بيــــان	٩٢/٩١	٩٣/٩٢	٩٤/٩٣	٩٥/٩٤	٩٦/٩٥
نسبة الضرائب المباشرة	٪٤١	٪٤٠,٧	٪٣٨,٣	٪٣٥,٥	٪٣٥,٨
نسبة الضرائب غير المباشرة	٪٥٩	٪٥٩,٣	٪٦١,٧	٦٤,٥	٪٦٤,٢
إجمالــــــى	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠	١٠٠

المصدر: البنك المركزي المصري:

المجلة الاقتصادية – أعداد مختلفة

التقرير السنوي ٩٣/ ٩٤، ٩٥/٩٤، ١٩٩٦/٩٥

حسابات الباحث

جدول رقم (٤)

نسبة الإيرادات الضريبية إلى إجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة

(القيم بالمليون جنيه)

السنوات / بيان	١٩٩٢/٩١		١٩٩٣/٩٢		١٩٩٤/٩٣		١٩٩٥/٩٤		١٩٩٦/٩٥	
	قيمة	نسبة٪	قيمة	نسبة٪	قيمة	نسبة٪	قيمة	نسبة٪	قيمة	نسبة٪
إجمالى الإيرادات الضريبية	٢٤٢٨٦	٥٨,٦٥	٢٧٣٣٤	٥٨,٥٣	٣١٣٧٣	٥٩,٦٨	٣٤٢٧٩	٦١,٥٢	٣٨٢٤٩	٦٢,٨١
إيرادات غير ضريبية	١١٣٩١	٢٧,٥١	١٣٦٨٦	٢٩,٣٠	١٥٠١١	٢٨,٥٦	١٥٦١٠	٢٨,٠١	١٦٢٣٧	٢٦,٦٧
إيرادات الإدارة المحلية	١٤٠٨	٣,٤٠	١٧٨٢	٣,٨٢	١٩٨٤	٣,٧٧	١٩٥١	٣,٥١	٢١٢٥	٣,٤٩
إيرادات الهيئات الخدمية	٧٤٩	١,٨٠	٨٨١	١,٨٩	١٠٥٠	٢,٠٠	١٠٨٥	١,٥٩	١٠٩٧	١,٨٠٠
إيرادات رأس مالية	٣٥٧٢	٨,٦٤	٣٠٢٠	٦,٤٦	٣١٤٩	٥,٩٩	٢٧٩٤	٥,٠١	٣١٨٥	٥,٢٣
إجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة	٤١٤٠٦	١٠٠	٤٦٧٠٣	١٠٠	٥٢٥٦٧	١٠٠	٥٥٧١٩	١٠٠	٦٠٨٩٣	١٠٠

ويمكن للباحث أن يستنتج من خلال هذه البيانات الملاحظات التالية:

١ - أن نسبة تغطية الإيردات الضريبية إلى النفقات العامة تزيد قليلاً عن ٥٠٪، ولم تصل فى أقصى حالاتها إلى ٦٠٪.

وهى نسبة ضئيلة بالقياس إلى نفس النسبة فى الدول الاخرى، حيث تبلغ نسبة تغطية الإيرادات الضريبية للنفقات العامة أكثر من ٧٥٪ فى المغرب، ٨٣٪ فى كوريا الجنوبية، ٧٦٪ فى الأرجنتين، ٩٣٪ فى المانيا الغربية[١].

وعلى الرغم من أن هذه النسبة قد ارتفعت كثيراً فى التسعينيات عما كانت عليه فى الثمانينيات، حيث إنها لم تكن تتجاوز ٣٢,٢٪ من عام ١٩٨٥/٨٤، ٢٥,٣٪ فى عام ١٩٨٨/٨٧[٢]، إلا أن النسبة لا تزال متدنية بالمقارنة بالدول النامية الاخرى والمتقدمة على السواء، وهو ما يعطى مؤشراً عن ضعف المجتمع الضريبى وعدم التوسع فيه، كما أنه قد يعنى ضعف الحصيلة من الإيرادات الضريبية وكثرة التهرب الضريبى.

٢ - أن نسبة الضرائب غير المباشرة أكبر من نسبة الضرائب المباشرة وهو ما يمثل اختلالاً فى الهيكل الضريبى ويعبر عن سوء توزيع الدخل فى غير صالح الفئات محدودة الدخل ويقلل من فرص تحقيق العدالة الاجتماعية كأحد الخصائص الأساسية للضرائب، كما أنه يعنى ضيق نطاق فرض الضرائب المباشرة وصعوبة توسيع هذا النطاق لأسباب متعددة لعل أهمها عدم الوعى الضريبى وكثرة التهرب الضريبى وضآلة الإمكانيات المتاحة للإدارة الضريبية مما لا يمكنها من دقة حصر وتحديد المجتمع الضريبى... إلخ، كما يعنى بشكل آخر تدنى دخول غالبية السكان، وهذا يؤدى إلى وقوع هذه الدخول فى مناطق الإعفاء الضريبى مما يقلل عدد الممولين الخاضعين للضريبة المباشرة

---

(١) التقرير الاستراتيجى العربى لعام ١٩٩٢ - مركز الاهرام للدراسات السياسية والاستراتيجية - القاهرة ١٩٩٣ - ص ٥٠٠، ٥٤٨.

(٢) راجع فى ذلك:

- د. أحمد عبد الرحيم أحمد: مستقبل الإيرادات السيادية على مستوى المجموعات فى ضوء الخفض التدريجى لعجز الموازنة فى مصر فى ظل التحرير الاقتصادى - بحث منشور فى مجلة البحوث التجارية - جامعة الزقازيق - يناير ١٩٩٣ - المجلد ١٥ العدد الاول - ص ٣٥٥.

ويضطر الدولة إلى الاعتماد على الضرائب غير المباشرة فى استكمال الإيرادات الضريبية .

٣ - أن الإيرادات غير الضريبية - وهى تمثل تحويلات الأرباح من هيئة البترول وقناة السويس والبنك المركزى وغيرها - تمثل نسبة كبيرة من إجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة، فإذا أضفنا إليها إيرادات الإدارة المحلية، وإيرادات الهيئات الخدمية والإيرادات الرأسمالية فإن هذه النسبة تكاد تصل إلى أكثر من ٤٠٪ من إجمالى إيرادات الموازنة العامة للدولة، وهو ما يعنى اعتماد الموازنة العامة للدولة على إيرادات غير مؤكدة وغير مستقرة، كما يؤكد ما سبقت الإشارة إليه من ضعف مساهمة الإيرادات الضريبية فى تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية للدولة ويقلل من فاعلية أدوات السياسة المالية فى إعادة توزيع الدخل .

المبحث الثانى

أوجه القصور فى النظام الضريبى المصرى الحالى

يعانى النظام الضريبى المصرى فى وضعه الحالى من أوجه قصور متعددة، سواء فى التشريع أو فى الإدارة الضريبية أو فى للمولين والمجتمع الضريبى.

ويعرض الباحث لبعض هذه الأوجه فى عناصر ومقومات النظام الضريبى.

أوجه القصور فى التشريع الضريبى المصرى:

تتعدد قوانين الضرائب فى مصر تعدداً كبيراً، بل إن الضرائب لا يتم فرضها أو الإعفاء منها من خلال قوانين الضرائب فقط، بل تشترك فى ذلك قوانين أخرى مثل قوانين الاستثمار والقوانين الخاصة بالمناطق العمرانية وقانون سوق المال.. وغيرها من القوانين التى تصدر أساساً لتنظيم ناحية من النواحى الاقتصادية والاجتماعية، إلا أنها لا تخلو من إشارة إلى موضوع الضرائب بشكل أو بآخر سواء بفرض ضريبة معينة أو الإعفاء من ضريبة معينة لفترة محددة.

ويعنى ما سبق أن موضوع «الضرائب» يتغلغل فى شتى نواحى الحياة اليومية والأنشطة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية لأفراد المجتمع إلا أنه يعنى أيضاً عدم تجميع التشريعات الضريبية فى قانون واحد أو حتى عدة قوانين متجانسة، مما يقتضى من الباحثين والدارسين فى مجال الضرائب والمحاسبة بذل المزيد من الجهد الدائب والمستمر للإلمام بهذه التشريعات وتحديد العلاقة بينها، ومحاولة التوفيق بين هذه التشريعات والتى قد تتضارب بعض بنودها، ومن ذلك أن قانون الاستثمار ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ على سبيل المثال يعفى المنشآت المقامة فى المناطق الحرة من كل الضرائب المطبقة فى مصر طبقاً لحكم المادة ٣٧ من ق ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ إلا أن قانون الضرائب على الدخل يخضع الأرباح الرأسمالية للضريبة وفقاً لتعليمات مصلحة الضرائب المستندة إلى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣[١].

---

(١) آمال علام (تحقيق): قانون الاستثمار يعفى الشركات من الضريبة وقانون الضرائب يخضعها لضريبة الأرباح الرأسمالية حتى لو كانت خاسرة – الأهرام ٣١/١٢/١٩٩٦.

ومنذ ما يقرب من ستين عامًا صدر أول قانون للضرائب فى مصر، وهو القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ الذى يتعلق بفرض ضريبة على إيرادات رؤوس الأموال المنقولة وعلى الأرباح التجارية والصناعية وعلى كسب العمل، وبدأ تنفيذه فى ١١ مارس ١٩٣٩، وتلاه القانون رقم ٤٤ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الدمغة الذى ظل معمولاً به إلى أن استبدل بالقانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٥١، كما صدر القانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ الخاص برسم الأيلولة، ثم القانون ١٥٩ لسنة ١٩٥٢ الخاص بضريبة التركات بجانب رسم الأيلولة. وفى عام ١٩٤٩ صدر القانون رقم (٩٩) بشأن فرض ضريبة عامة على الإيراد وهى ضريبة تكميلية على إجمالى دخول الأشخاص الطبيعيين[١].

وقد أدخل على هذه القوانين السابقة كثير من التعديلات بلغت ٧٨ مرة فى خلال ما يزيد عن خمسين سنة[٢] منذ وقت صدورها حتى اليوم أهمها:

- القانون رقم (١١٣) لسنة ١٩٣٩ خاصًا بتعديل ضريبة الأطيان (١٤٪ من القيمة الإيجارية المقدرة).
- القانون رقم (٥٦) لسنة ١٩٥٤ خاصًا بفرض الضريبة على العقارات المبنية.
- القانون رقم (١٣٤) لسنة ١٩٧٧ خاصًا بفرض الضريبة على الأرض الفضاء.
- القانون رقم (٤٦) لسنة ١٩٧٨ والمسمى بقانون العدالة الضريبية وخاصًا بتعديل أحكام القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩.
- القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ خاصًا بضريبة الدمغة.
- القانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ خاصًا بالضريبة على الدخل.

---

(١) راجع فى التطور التاريخى للنظام الضريبى فى مصر، على سبيل المثال ما يلى:
- د. جلال الشافعى – المحاسبة الضريبية: الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال – الطبعة الأولى – مكتبة المدينة بالزقازيق ١٩٩٤.
- د. محود السيد الناغى: منهج المحاسبة عن الضريبة الموحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين والضريبة على أرباح شركات الأموال – عرض وتحليل اتجاهات التطوير – مكتبة الجلاء بالمنصورة، ١٩٩٤، ص ١٤ – ١٧.
- د. السيد حسن فرج: النظام الضريبى المصرى – مكتبة الجلاء ببورسعيد، ١٩٩٢، ص ٩ – ١١.

(٢) محمود السيد الناغى: المرجع السابق – ص ١٦.

- القانون رقم (١٣٣) لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك.
- القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ بتعديل بعض أحكام القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١.
- القانون رقم ١٤٧ لسنة ١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية.
- القانون رقم ٥ لسنة ١٩٨٦ بتعديل بعض أحكام القانون السابق.
- القانون رقم ٢٢٤ لسنة ١٩٨٩ بزيادة ضريبة الدمغة.
- القانون رقم ٢٢٨ لسنة ١٩٨٩ قانون ضريبة الأيلولة.
- القانون رقم ٢٢٩ لسنة ١٩٨٩ قانون الضريبة على العاملين فى الخارج.
- القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩١ الضريبة العامة على المبيعات.

(مع النص على إلغاء القانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضريبة على الاستهلاك).

- ثم صدر أخيراً القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بتعديل القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ وفرض ضريبة موحدة على دخل الأشخاص الطبيعيين فضلاً عن الضريبة على أرباح شركات الأموال.
- ثم صدر القانون رقم (٢) لسنة ١٩٩٣ بتعديل بعض أحكام القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ وقرر زيادة ضريبة الدمغة النوعية بمقدار ٥٠٪.

وهكذا يتضح من العرض السريع السابق لبعض قوانين الضرائب أنه ليس ثمة قانون لم يسلم من التعديل والتغيير والإضافة إليه أو الحذف منه كما أن القانون الضريبى أو التشريع الضريبى الحالى يعانى من أوجه قصور متعددة يمكن إجمالها فيما يلى:

١ - كثرة وتعدد الأحكام الصادرة بعدم الدستورية لبعض القوانين الضريبية أو بعض مواد هذه القوانين:

* فقد حكمت المحكمة الدستورية العليا بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ١٩٩٦/٩/٧ فى القضية رقم (٩) لسنة ١٧ قضائية بعدم دستورية نص المادة (٨٣) من قانون ضريبة الدمغة الصادرة بقانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠.

وحكمت كذلك بسقوط مواده رقم (٨٤)، (٨٥)، (٨٦)، (٨٧)، (٨٨) المرتبطة بها، كما ألزمت الحكومة بالمصروفات ومبلغ مائة جنيه أتعاب المحاماة[١]. وترتب على هذا الحكم إمكانية استرداد مبالغ الضريبة المسددة إلى مصلحة الضرائب. وبناء على ذلك صدر القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩٥ بإلغاء المواد السابقة وتعديل القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ اعتباراً من أول يناير ١٩٩٦.

وقد جاء فى حيثيات الحكم أن « ضريبة على هذا النحو هى عدوان على رؤوس هذه الأموال ينال من قيمتها ويحول دون تراكمها لبناء قاعدة اقتصادية أعرض « كما جاء أيضًا » أن فرض الضريبة لا يجب أن يمتد فى الزمآن إلى غير حد، ولا أن تكون لها وطاة الجزاء، ولا أن تظلها أغراض الجباية؛ لأن هذا يفقد الضريبة وظيفتها الأساسية بوصفها إسهامًا منطقيًا من الملتزمين بأدائها فى تحمل نصيبهم من الأعباء العامة.

* الحكم بعدم دستورية قانون الضريبة على العاملين بالخارج رقم (٢٢٩) لسنة ١٩٨٩ ووجوب رد المبالغ التى سبق للدولة تحصيلها من العاملين بالخارج بمعرفة مصلحة الضرائب.

وكان سبب بعدم الدستورية مستنداً إلى أن الضريبة يجب أن تشمل جميع العاملين فى الخارج وليس فقط العاملين فى الحكومة والقطاع العام على أساس مبدأ المساواة والعدالة فى تحمل الأعباء الضريبية، كما أن الضريبة يجب أن تفرض على الدخل الفعلى المحقق فى الخارج والذى يمثل الوعاء الخاضع للضريبة، وليس على أساس الدرجة الوظيفية المعين عليها العامل فى مصر.

* الحكم بعدم دستورية قانون الضريبة على الأرض الفضاء الصادر بالقانون ١٣٤ لسنة ١٩٧٧.

* الحكم بعدم دستورية الفقرة الأخيرة من المادة الأولى من القانون ١٤٧ لسنة

---

(١) الجريدة الرسمية – العدد رقم (٣٧) فى ١٩/٩/١٩٩٦.

– راجع أيضًا:

المستشار عوض المر – لا يجوز فرض ضريبة على رأس المال لا تتقيد بزمن محدود – أهرام ٨/٩/١٩٩٦.

١٩٨٤ بفرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة المعدل بالقانون رقم (٥) لسنة ١٩٨٦ .

* لا يزال هناك طعن منظور أمام المحكمة الدستورية العليا تحت رقم ٦٧ لسنة ١٨ قضائية دستورية للنظر فى مدى دستورية المادة رقم (٣) فقرة (٤) من قانون الضريبة على المبيعات، وهى المادة التى تعطى لرئيس الجمهورية الحق فى إضافة بعض أنواع الخدمات إلى الجدولين رقمى (١)، (٢) المرفقين بقانون ضريبة المبيعات . وبناء على هذه المادة صدر القرار الجمهورى رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢ بفرض الضريبة على المبيعات على بعض الأنشطة منها نشاط المقاولات وأنشطة التصليح والصيانة كما صدر القرار الجمهورى رقم ١٩٥ لسنة ١٩٩٣ الذى بإضافة خدمات أخرى مثل تأجير السيارات والبريد السريع وشركات النظافة وكل ذلك بالمخالفة لنص المادة (١١٩) من الدستور التى تقضى بأن الضرائب العامة لا تفرض إلا بقانون.

وقد صدر حكم محكمة الاستئناف بالقاهرة فى نهاية شهر أغسطس ١٩٩٦ بعدم جواز فرض الضريبة على المبيعات على نشاط شركات المقاولات[١] .

* حكم المحكمة الدستورية العليا الصادر بالجلسة العلنية المنعقدة يوم السبت ٣ فبراير ١٩٩٦ فى القضية رقم (١٨) لسنة ٨ قضائية دستورية والمنشور فى الجريدة الرسمية[٢]، ويقضى بعدم دستورية الفقرة الثانية من المادة الثانية من قانون الضريبة على الاستهلاك الصادر بالقانون رقم ١٣٣ لسنة ١٩٨١ فيما قررته من تخويل رئيس الجمهورية حق تعديل جدول الضريبة المرافق بتعديل الضريبة على الاستهلاك وبسقوط ما تضمنته هذه الفقرة والفقرة الثالثة من تلك المادة، وكذلك سقوط قرارى رئيس الجمهورية رقمى (٣٦٠) لسنة ١٩٨٢، و(١٣٧) لسنة ١٩٨٦ .

ويعتبر حكم المحكمة الدستورية العليا ملزمًا لجميع سلطات الدولة بما فيها

---

(١) راجع فى ذلك :

– آمال علام (تحقيق) : صراع التشغيل للغير يشتعل بين الممولين وضرائب المبيعات – جريدة الاهرام ١٨/٩/١٩٩٦ – ص ١٤.

(٢) الجريدة الرسمية – رقم (٧) مكرر فى ١٧/٢/١٩٩٦ .

السلطة القضائية وللكافة لأن الدعوى الدستورية دعوى عينية وليست شخصية، وبالتالى فالحكم بعدم دستورية قانون أو نص فى قانون إنما ينسحب أثره إلى الكافة، كما ينسحب الحكم بعدم الدستورية إلى تاريخ العمل بقانون أو بالنص القانونى المحكوم بعدم دستوريته(١).

٢ - ازدياد الجدل الفقهى والقانونى بين المحاسبين وفقهاء المالية العامة والضرائب وأساتذة القانون، ورجال المال والأعمال حول العديد من مواد قوانين الضرائب:

* إما بسبب غموض بعض النصوص التشريعية.
* أو بسبب توسع مصلحة الضرائب فى تفسير هذه النصوص بشكل لا يتناسب مع صريح عباراتها. ومن ذلك على سبيل المثال ما أصدرته إدارة البحوث الضريبية بمصلحة الضرائب على المبيعات من فتوى بإخضاع نشاط تجميد المواد الغذائية للغير لضريبة المبيعات، باعتبارها نشاطًا يندرج تحت خدمات التشغيل للغير الخاضعة للضريبة بموجب قرار رئيس الجمهورية رقم (٧٧) لسنة ١٩٩٢، وقد أدى هذا إلى مطالبة مصلحة الضرائب على المبيعات لأصحاب الثلاجات بفتح ملفات ضريبية، وسداد ١٠٪ على نشاطها، وهوما يعنى بشكل آخر رفع أسعار المواد الغذائية نتيجة ارتفاع أسعار التخزين بمعدل ١٠٪ بسبب فرض الضريبة.

وقد أثار هذا جدلا واسعًا بين المهتمين بالضرائب ورجال الفقه الضريبى فيما إذا كان هذا التوسع فى مفهوم التشغيل للغير صحيحًا أم لا، وذلك بالإضافة إلى أن تفسير مصلحة الضرائب قد أدخل خدمات الإصلاح والصيانة ضمن مفهوم التشغيل للغير رغم أنها خدمات لا تنشئ سلعة ولا تحول مادة خام إلى منتج جديد.

---

(١) أ. محسن جمجوم: تعليق على حكم المحكمة الدستورية العليا رقم ١٨ لسنة ٨ ق دستورية – النشرة الدورية الصادرة عن جمعية الضرائب المصرية – السنة السادسة – العدد (٢٣) – اغسطس ١٩٩٦. ص٩٢.

– د. شوقى السيد، حرب ضريبة المبيعات من الرابح ومن الخاسر، الاهرام الاقتصادى، ٢/٩/١٩٩٦، ص٣٢.

٣ - اضطرار المشرع الضريبى إلى إلغاء بعض القوانين الضريبية بعد صدورها وتطبيقها أو إلغاء بنود معينة من هذه القوانين بسبب أو آخر (حتى على الرغم من دستوريتها القانونية).

ومن هذه الأسباب:

* عدم ملاءمة القانون أو أحد بنوده للتطورات الاقتصادية الحادثة فى البيئة الاقتصادية المصرية المعاصرة.

* عدم تحقيقها للغرض أو الأغراض التى صدرت لأجلها.

* وجود عيوب ومثالب فى التطبيق لا يكفى معه تعديل القانون أو ضبط إيقاع التطبيق، ومن ذلك على سبيل المثال ما يلى[١].

* إلغاء ضريبة الأيلولة على أنصبه الورثة من التركات والتى كانت مفروضة بالقانون (٢٢٨) لسنة ١٩٨٩. وقد تم الإلغاء بالقانون رقم (٢٢٧) لسنة ١٩٩٦ مع عدم المطالبة برسم الأيلولة المفروضة بالقانون رقم ١٤٢ لسنة ١٩٤٤ والذى لم يسدد حتى الآن.

ومن المتوقع أن يؤدى إلغاء ضريبة الأيلولة إلى تشجيع الادخار والاستثمار؛ لأن كثيراً من المواطنين كانوا يحجمون عن استثمار أموالهم فى الودائع بالبنوك وصندوق توفير البريد، وفى الأوراق المالية وغيرها من أوجه الاستثمار خشية ضريبة الأيلولة وما كانت تسببه للورثة من متاعب وأعباء.

* تخفيض رسوم الشهر العقارى إلى ٥٠٪ عما هى عليه الآن فى القانون

---

(١) راجع فى ذلك على سبيل المثال:

- عباس حسيب: حكومة الجنزورى وخطوات جريئة على طريقة اكتساب ثقة للمولين - بحث منشور فى نشرة «الدليل» الصادرة عن مكتب المحاسب / إبراهيم على عبد الرازق، العدد ٢٨، اكتوبر ١٩٩٦ - ص ٢١ - ٢٦.

- مصطفى إمام: إعفاء الشركات الصناعية المساهمة من ضريبة الأرباح الرأسمالية، الاهرام الاقتصادى ١٢/٨/١٩٩٦، ص ٤٦ - ٤٧.

- عبد الحميد عطا إبراهيم: برنامج لإصلاح ضرائب الدخل فى مصر، الاهرام الاقتصادى - ٥/٨/١٩٩٦ - ص ٦.

- د. محيى الدين الغريب: محاضرة ألقاها سيادته فى ندوة عن «السياسات المالية والإصلاح الاقتصادى» - ديسمبر ١٩٩٦ ص ١٧ - ٢٠.

القائم، وصدر القانون ٢٢٦ لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل رقم ١٥٧ لنسة ١٩٨١ ونص فى المادة الأولى منه على أن يستبدل بنص الفقرتين الأولى والثالثة من المادة (٢٢) من قانون الضرائب على الدخل النصان الآتيان:

١ - «استثناءً من حكم المادة (٩٠) من هذا القانون تفرض بسعر ٢,٥٪ وبغير أى تخفيض على إجمالى قيمة التصرف فى العقارات المبنية أو الأراضى داخل كردون المدينة سواء انصب التصرف عليها بحالتها أو بعد إقامة المنشآت عليها وسواء كان هذا التصرف شاملاً العقار كله أو جزءاً منه أو وحدة سكنية منه أو غير ذلك وسواء كانت إقامة المنشآت على أرض مملوكة للممول أو غيره».

٢ - «وعلى مكاتب الشهر العقارى إخطار مصلحة الضرائب بشهر التصرفات التى تستحق عليها الضريبة طبقًا لأحكام هذا القانون وذلك خلال ثلاثين يومًا من تاريخ الشهر».

ويتضح من النص المتقدم أن المشرع قد خفض سعر الضريبة على التصرفات العقارية من ٥٪ إلى ٢,٥٪ على إجمالى قيمة التصرف، وهو ما يعتبر تخفيفًا على الممولين وتشجيعًا لهم على توثيق عقود التصرفات العقارية مما يحد من المشاكل الناتجة عن التصرفات غير المشهرة.

كما اقتصر دور مكاتب الشهر العقارى على إخطار مصلحة الضرائب بعد إجراء الشهر والتوثيق وبالتالى لم يعد ذلك مرتبطًا بسداد الضريبة.

* كما ورد بالمادة الثانية من القانون (٢٢٦) لسنة ١٩٩٦ إلغاء الفقرة الخامسة من المادة (٢٢) من القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ التى كانت تلزم مأموريات الشهر العقارى بتوريد هذه الضريبة بعد تحصيلها إلى مصلحة الضرائب. وقد خفف هذا بل قضى على المشاكل التى كانت تحدث بين المتصرف والمتصرف إليه كما ساعد على إتمام إجراءات الشهر دون انتظار لسداد ضريبة التصرفات العقارية.

* صدر القانون رقم (٩٢) لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام الضريبة العامة على المبيعات رقم (١١) لسنة ١٩٩١ . وقد تضمن القانون ٩٢ لسنة ١٩٩٦

عدة تيسيرات على الممولين وتخفيف الغرامات والعقوبات ومن ذلك إلغاء العقوبة على الشروع فى التهرب من الضريبة وإلغاء تقدير التعويض من قبل المحكمة وإلغاء جواز مضاعفة التعويض فى حالة تكرار التهرب.. وغير ذلك.

* كما تضمن القانون (٩٢) لسنة ١٩٩٦ إضافة بند جديد إلى المادة (٩٨) من قانون ضريبة الدمغة الصادر بالقانون (١١١) لسنة ١٩٨٠، حيث أضاف إلى الإعفاءات من ضريبة الدمغة النوعية الإعفاء على استهلاك الكهرباء المستخدمة فى أغراض استصلاح واستزراع الأراضى.

* صدر القانون رقم (٩٠) لسنة ١٩٩٦ بتعديل بعض أحكام قانون الضرائب على الدخل ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإعفاء أرباح صناديق الاستثمار المنشأة وفقًا لأحكام قانون سوق رأس المال الصادر بالقانون رقم (٩٥) لسنة ١٩٩٢ وكانت أرباح شركات الأموال العاملة فى مجال الاستثمار (ومنها صناديق الاستثمار) تخضع للضريبة بسعر ٤٠٪ مضافًا إليها رسم تنمية موارد ٢٪ على ما يجاوز ١٨٠٠٠ جنيه من تلك الأرباح.

والهدف من ذلك هو تشجيع أكبر عدد من المواطنين والجهات المختلفة على الاكتتاب فيها مما يؤدى إلى زيادة فى حجم الصناديق وإمكانياتها ويتيح لها الاستثمار فى المشروعات الكبيرة التى تخلق العديد من فرص العمل وتسهم فى زيادة الإنتاج.

ويكتفى الباحث بهذا القدر من أوجه القصور التى يعانى منها التشريع الضريبى كأحد مقومات الهيكل الضريبى، وما أورده الباحث هو مجرد أمثلة، إذ يصعب حصر جميع أوجه القصور بالتفصيل، إلا أن هذه الأمثلة تكف للتدليل على أن التشريع الضريبى يعانى بوجه عام من:

* كثرة القوانين الخاصة بالضرائب وكثرة تعديلاتها، وعدم تجميعها فى قانون واحد يتعلق بالضرائب.

* صدور أحكام بعدم دستورية بعض هذه القوانين أو بعض بنودها.

* كثرة الجدل والخلاف بين المهتمين بالضرائب من فقهاء ومحاسبين ورجال

ضرائب وممولين.. وغيرهم بسبب :

أ - غموض النصوص فى بعض الحالات أو عموميتها مما يخلق فرصة لتعدد التفسيرات.

ب - سرعة إصدار القوانين الضريبية دون دراسة كافية لآثارها وأهدافها ودون أخذ رأى المختصين والمهتمين بها خاصة الممولين المستهدفين بالضريبة أساساً، ورجال الإدارة الضريبية المطالبين بتطبيق القانون.

جـ - النظرة الضيقة التى تحكم المشرع الضريبى دون مراعاة لأثر الظروف الاقتصادية والاجتماعية والسياسية وقت صدور القانون، أو تلك المتوقع سيادتها فى المستقبل القريب.

د - قيام الإدارة الضريبية بالتوسع فى تفسير النصوص القانونية بهدف مد مظلة الخضوع الضريبى لأكثر مما يحتمله النص ذاته مما يعرض هذه التفسيرات للحكم بعدم قانونيتها، ويخلق منازعات لا ضرورة لها بين الممولين وبين الإدارة الضريبية. فضلاً عن أن زيادة العبء الضريبى قد تدفع الممولين للتهرب من الضريبة وعدم تقديم إقرارات ضريبية ما يقلل أو يضيق من اتساع المجتمع الضريبى ويخفض حصيلة الإيرادات الضريبية.

وخلاصة ما سبق أن التشريع الضريبى بوضعه الحالى لا يحقق الأهداف التى وضع من أجلها، ولا يتسم بالوضوح والشفافية، ويتعرض للتعديل والتغيير باستمرار مما يمنع استقراره ولا يوفر اليقين والعلم به، ولا يسهم فى تحسين مناخ الاستثمار والمناخ الاقتصادى عموماً.

ثانياً : أوجه القصور فى الإدارة الضريبية :

تمثل الإدارة الضريبية الضلع الثانى من أضلاع المثلث الضريبى، وهى التى يناط بها تحقيق أهداف السياسة الضريبية وتنفيذ التشريع الضريبى، كما أنها حلقة الوصل بين التشريع الضريبى والممولين المكلفين بأداء الضرائب وفق هذا التشريع.

ويعتمد نجاح السياسة الضريبية بدرجة كبيرة على مدى كفاءة الجهاز الإدارى الضريبى حتى لقد قيل - وبحق - إن الإدارة الضريبية ذات الكفاءة العالية لا

يمكنها أن تحول ضريبة سيئة إلى ضريبة حسنة، ولكن الإدارة الضريبية غير الكفاءة يمكنها أن تحول أحسن الضرائب إلى أسوأها[١]، كما قيل إن النصوص التشريعية تصبح حبراً على ورق أو مادة بلا روح إذا لم تقم على تنفيذها إدارة ضريبية تتمتع بالنزاهة والحيدة التامة مع الحزم والكفاءة العالية، إدارة لا تجوز على حقوق الممولين فتدفعهم إلى تجنب الضريبة أو التهرب منها، ولا تتسامح بالقدر الذى يجعل الملتزم بالقانون فى وضع أسوأ من غير الملتزم بها[٢].

ولذلك تعتبر المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية من أهم المشاكل التى تواجه السياسة الضريبية فى الدول النامية على وجه الخصوص، ويتفق الباحث مع الرأى الذى يقول:

«لا نعدو الحقيقة إذا قلنا إن المشاكل المتعلقة بالإدارة الضريبية تكاد تفوق فى أهميتها المشاكل الخاصة بالأوعية الضريبية وبالتركيب الفنى للضرائب، حيث إن التنظيم الإدارى الضريبى السيئ يؤدى إلى تعقيد وطول الإجراءات، كما أنه يفضى إلى زيادة المشاكل والشكاوى وإلى التهرب ونقص الحصيلة»[٣].

وفى رأى الباحث فإن الإدارة الضريبية فى مصر فى وضعها الحالى تعانى من عدم وجود أسس واضحة أو قواعد ثابتة تحكمها أو تحكم أدائها سواء:

* فى تعاملها مع الممولين وتنفيذها للقانون.

و/ أو * فى تفسيرها لنصوص التشريع الضريبى.

ولعله قد سبقت الإشارة إلى أن الإدارة الضريبية قد يتغير اتجاهها فى التعامل مع الممولين وفقًا لتغير قيادتها الإدارية والفنية، ووفقًا لاتجاهات هذه القيادات السلوكية والاجتماعية والسياسية. وليس ببعيد عن أذهاننا أنه خلال فترة تولى

---

(١) د. حامد عبد المجيد دراز: دراسات فى السياسات المالية - مؤسسة شباب الجامعة الإسكندرية، ١٩٨٦، ص ١٧٥.

(٢) د. رمضان صديق محمد: إصلاح الإدارة الضريبية أحد الركائز الأساسية لتحسين مناخ الاستثمار -دراسة تحليلية مقارنة - بحث مقدم للمؤتمر الضريبى الثامن لمنظمة مديرى ضرائب أفريقيا المنعقد فى القاهرة من ٢ - ٥ ديسمبر ١٩٩٦، المجلد الثانى، ص ٥٢٩.

(٣) د. محمود السيد الناغى: دور الإدارة الضريبية فى مجال الاستثمار - بحث مقدم إلى المؤتمر الضريبى الثامن لمنظمة مديرى ضرائب افريقيا (فى القاهرة من ٢ - ٥ ديسمبر ١٩٩٦) ص ٤٩٧.

إحدى الحكومات السابقة كان اتجاه وزارة المالية هو التوسع فى فرض الضرائب وتبنى أسلوب الجباية والتحصيل، والبحث الدائب عن مصادر جديدة وأوعية مستحدثة لفرض المزيد من الضرائب، بل وكانت مصلحة الضرائب ترفض تعميم تنفيذ الفتاوى الصادرة من قسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة بدعوى أن هذه الفتاوى المتعلقة برد الضرائب للممولين غير ملزمة إلا فى الحالات الصادرة فيها الفتوى، رغم أن مجلس الدولة دحض هذه الحجة فى فتواه الصادرة فى مارس ١٩٩٦ والتى جاء بها أن الفتاوى التى تصدرها الجمعية العامة لقسمى الفتوى والتشريع بمجلس الدولة لا تقتصر على الحالة المعروضة فقط بل إنها تشمل جميع الحالات المماثلة، وأن على جهة الإدارة المبادرة بتنفيذها حرصًا على سيادة القانون وإسباغ الشرعية على تصرفات الإدارة، كما انتهت هذه الفتوى إلى التأكيد على أن تنفيذ الفتاوى الصادرة من هيئات وجهات الإفتاء بمجلس الدولة لا يتوقف على موافقة وزير المالية لأن تنفيذ القانون لا يحتاج إلى موافقة وزير.

والواقع أن الأمثلة أكثر من ان تُعَد وتُحصَى على التعسف الذى كانت تمارسه مصلحة الضرائب فى تفسير النصوص القانونية، لعل أقربها إلى الذاكرة تلك التعليمات التفسيرية لمصلحة الضرائب رقم (٢) لسنة ١٩٩٦ فى شأن القانون رقم (١١) لسنة ١٩٩٦ وهو القانون الذى يتعلق بالتجاوز عن تحصيل مقابل التأخير المنصوص عليه فى القانون رقم (١١١) لسنة ١٩٨٠ والقانون رقم (١٥٧) لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم (١٨٧) لسنة ١٩٩٣، وذلك من كل ممول يقوم بأداء الضرائب المستحقة عليه طبقًا لأحكام أى من هذين القانونين والتى أصبحت واجبة الأداء قبل تاريخ العمل بهذا القانون حتى ولو تم السداد على دفعات فى موعد غايته ٣١ ديسمبر ١٩٩٦ بشرط سداد نصف الضرائب المستحقة عليه على الأقل قبل ٣٠ يونيو ١٩٩٦.

وقد ورد فى التعليمات التفسيرية المشار إليها فى البند الخامس ما يلى:

«لا يستفيد من أحكام هذا القانون، الممولون الذين سبق لهم سداد الضرائب المستحقة قبل ١٣ / ٣ / ١٩٩٦ (تاريخ العمل بالقانون)، ولم يسددوا مقابل التأخير المستحق عليها، ويبقى التزامهم بأداء مقابل التأخير قائمًا طبقًا لأحكام

قانون ضرائب الدمغة والضرائب على الدخل المشار إليهما».

وتعنى هذه التعليمات التفسيرية ببساطة أن الممول الذى لم يسدد أية ضرائب من المستحقة عليه قبل ١٣/٣/١٩٩٦ يكون فى موقف أفضل من الممول الذى سدد جزءاً من هذه الضرائب حيث يلتزم بسداد مقابل التأخير بينما الممول الذى لم يسدد أى جزء يستفيد من القانون ويعفى من فوائد التأخير.

وهكذا، بينما يصدر التشريع مستهدفًا مصلحة الممولين، نجد أن الإدارة الضريبية تقوم بتفريغ القانون من محتواه بتعليماتها وتوشك أن تعكس الهدف منه، فتعاقب الممول الملتزم وتترك الممول غير الملتزم. وفضلاً عما تقدم، نجد أن هناك نوعًا من التضارب والتخبط فى التعليمات التنفيذية التى تصدرها الإدارة الضريبية لمأمورياتها ومأموريها، حيث يتم إصدار تعليمات تنفيذية معينة، ثم يتم إصدار تعديل لها، ثم يتم إلغاؤها والعودة إلى النظام القديم.

ولاشك أن مثل هذه الأمور تخلق نوعًا من البلبلة فى التطبيق، والتخبط فى الأداء وصعوبة فى تنفيذ القانون، وهو ما يؤثر على طريقة تعاملى الإدارة الضريبية مع الممولين.

ومن الأمثله على ما ذكرناه، والتعليمات التنفيذية رقم (٢١) لسنة ١٩٩٦ الصادرة فى ٢٧/٧/١٩٩٦ بإلغاء العمل بالتعليمات التنفيذية رقم (٥) لسنة ١٩٨٢، المعدلة بالتعليمات التنفيذية رقم (٣) لسنة ١٩٨٨ والعودة إلى نظام الحجز القديم الذى كان سائداً قبل صدور التعليمات المشار إليها، مع إلغاء العمل بنظام الشعب الثلاث (الحساب الجارى، التحصيل المكتبى، التنفيذ الجبرى).

وفى كل هذه التعليمات يقال إن الهدف منها هو «تدعيم الثقة بين الممولين والمصلحة وتحسين الحصيلة».

فأىٌ من هذه التعليمات التنفيذية كان خطأ وأيها كان صوابًا، وكيف يستمر العمل بتعليمات محددة لمدة تقرب من ١٥ عامًا ثم يثبت فجأة أنها تعليمات غير صحيحة أو غير مجدية؟

ألا يبدو الأمر كما لو كان خاضعًا لآراء واتجاهات القيادات الإدارية والفنية

داخل المصلحة؟

إن هذا وغيره مما يقصر المجال عن ذكره جميعًا، يدعونا إلى القول بإنه ليس ثمة قواعد ثابتة ومبادئ راسخة، وأسس وطيدة يتم التعامل على أساسها ويجرى العمل وفقًا لها، بل يخضع الأمر - كما قلنا - لآراء واتجاهات وسياسات القيادات الادارية لمصلحة الضرائب(١).

كما أنه فى ظل حكومة الدكتور كمال الجنزورى تغيرت اتجاهات وزارة المالية، حيث استهدفت الحكومة إزالة عقبات الاستثمار، لذلك فكثيرا ما يشير السيد وزير المالية إلى أهمية وضرورة استعادة الثقة بين الحكومة والمواطنين من خلال قيامها برد الضرائب إلى الممولين والسابق تحصيلها منهم دون سند من القانون أو الدستور، ويتم هذ الرد - ربما للمرة الأولى - دون حاجة إلى رفع دعاوى جديدة ومنفردة لكل حالة على حدة، كما يعلن وزير المالية دائمًا بأنه لا زيادة فى أسعار الضرائب بشرط توسيع المجتمع الضريبى ومعالجة التهرب الضريبى.

ويؤكد ذلك كله ما سبق أن أشرنا إليه من أنه لا توجد سياسة عامة ثابتة، بل تتغير هذه السياسات باختلاف توجهات الحكومات والوزارات والقيادات الإدارية والفنية داخل وزارة المالية ومصلحة الضرائب، وهو ما يمثل - من وجهة نظر الباحث - نقصًا وقصوراً فى الإدارة الضريبية.

وعلى الرغم من اعتراف الباحث بان كل القيادات المشار إليها تؤدى واجبًا قوميًا وتسعى جميعًا إلى تحقيق الأهداف القومية بنفس القدر من الإخلاص

---

(١) ومن ذلك مثلاً أن السيد الأستاذ/ فخرى سعد الدين عوض رئيس مصلحة الضرائب يتجه منذ توليه رئاسة المصلحة إلى إجراء مصالحة مع الممولين وتحسين الصورة التى انطبعت فى ذهن للممولين عن مصلحة الضرائب باعتبارها جهة جباية وتحصيل، وانها تقف ضد الممولين وفى مواجهتهم سعيًا لزيادة الحصيلة، وقد أصدر تعليمات لمامورى الضرايب بحسن معاملة الممولين خاصة صغار الممولين مع الحد من استخدام التقديرات الجزافية، كما طالب بتنظيم لقاءات مستمرة بين ماموريات الضرائب بالقاهرة والمحافظات مع اتحاد الغرف التجارية والصناعية وشعبها للعمل على حل مشاكل التطبيق، مع اعتبار المصلحة شريكة لممول فى دعم الاقتصاد القومى وتمويل الإنفاق العام.

راجع فى ذلك:

- أ. فخرى سعد الدين عوض: الكلمة الافتتاحية فى المؤتمر الضريبى الثامن لمنظمة ضرائب افريقيا (المؤتمر التحضيرى) ٢٠، ٢١ نوفمبر ١٩٩٦.
- ـــــــــ: تصريحات لسيادته فى الأهرام الاقتصادى بتاريخ ٢٣/١٢/١٩٩٦ ص ٧١.

والتفانى والنيات الطيبة، إلا أن النيات الطيبة وحدها لا تكفى لبناء نظام ضريبى مستقر، بل لقد قيل إن الطريق إلى جهنم مفروش بالنيات الطيبة، ولذلك لا يجب أن يترك الممولون فريسة لتغير الأهواء والنزعات، واختلاف الاتجاهات والسياسات وبالتالى فلا مناص من توافر أسس واضحة وقواعد ثابتة فى التعامل مع الممولين وفى تفسير النصوص التشريعية وفى إصدار التعليمات التفسيرية واللوائح التنفيذية وهى أسس وقواعد لا يجب أن تختلف باختلاف الوزراء ولا أن تتغير بتغير الحكومات والقيادات، وهناك حاليًا برنامج متكامل لإصلاح الضرائب العامة وتحديث نظم العمل فى نطاق ضرائب الدخل وافق عليه وزير المالية ويتابع تنفيذه رئيس مصلحة الضرائب، ويقوم هذا البرنامج على أساس من مبدأ رئيسى هو توسيع قاعدة المجتمع الضريبى باعتباره هدفًا أساسيًا للسياسة المالية الجديدة بوصفه الوسيلة الرئيسية لتحصيل الضريبة فى إطار من العدالة الاجتماعية ودون فرض أعباء ضريبية جديدة.

ويعتمد هذا البرنامج على المحاور الرئيسية التالية:

١ - إجراء حصر فورى لجميع الممولين الذين يخضعون للضريبة وذلك طبقًا لخطة عملية مدروسة.

٢ - ضبط عملية الفحص الضريبى للوصول إلى حقيقة طاقة المجتمع الضريبى المصرى مما ريعد فى ذاته أساسًا لتحقيق العدالة الضريبية.

٣ - مكافحة التهرب الضريبى بجميع صوره سواء كان تهربًا كليًا أو جزئيًا.

٤ - تطوير استخدام أسلوب الحاسبات الآلية بالمأموريات والإدارات المركزية للحاسب الآلى بما يهدف إلى المساهمة فى أحكام عمليات الحصر والفحص والربط وإنشاء قاعدة للمعلومات يعتمد عليها.

٥ - تطوير نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بما يساعد فى ضبط عملية الحصر للمجتمع الضريبى ويساهم فى سلامة التقديرات والبعد عما يسمى بالتقدير الجزافى.

كما تركز السياسة فى المرحلة الجديدة على إجراء تطوير شامل يستهدف تحسين

الأداء بالجهاز الضريبى وذلك عن طريق:

* ضبط عملية الفحص الضريبى بما يبعدها عن المغالاة فى التقديرات ويقلل بقدر الإمكان من الخلاف بين المصلحة والممولين.
* العمل على سرعة حسم الخلافات فى مرحلتها الأولى أمام المأموريات بتدعيم عمل اللجان الداخلية.
* تعزيز لجان الطعن وتدعيمها بعدد من العاملين الأكفاء بما يضمن سرعة فصل المنازعات المعروضة على اللجان.
* اتخاذ الإجراءات الكفيلة بسرعة الفصل فى القضايا المطروحة أمام المحاكم بالتنسيق بين وزارتى المالية والعدل.
* التطوير المستمر والدائم فى استخدام الحاسبات الآلية بإنشاء السجل الأبجدى للممولين وإنشاء قاعدة للمعلومات الضريبية يمكن الاعتماد عليها عند مراجعة وتصحيح إقرارات الممولين.
* تجنب التقدير الجزافى بقدر الإمكان وبذل كل جهد ممكن لتحقيق التقدير العادل للضرائب المستحقة على الممولين مما يحقق الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب.

ثالثًا: أوجه القصور فى المجتمع الضريبى (الممولين):

ينصرف لفظ «الممول» عمومًا - كما سبق الإشارة - إلى دافع الضريبة سواء كان شخصًا طبيعيًا أو معنويًا، نتيجة عمله أو نتيجة الأرباح أو الفوائد التى يحصل عليها من رؤوس أمواله.

والواقع أن قانون الضرائب على الدخل ولائحته التنفيذية لم يحددا مفهومًا معنيا للممول، كما أن معظم التشريعات الضريبية لم تضع تعريفًا خاصًا بهذا اللفظ(١).

---

(١) راجع فى ذلك على سبيل المثال:

- د. رفيع رتيب بسطا: الممول والإدارة الضريبية - دار النهضة العربية - القاهرة ١٩٩١، ص ١٠ - ١٧.
- د. رمضان صديق محمد: الشروط المعتبر قانونًا لتصحيح الربط النهائى، دراسة فقهية مقارنة - بحث منشور فى مجلة «الدليل» - العدد ٢٨ فى أكتوبر ١٩٩٦، ص ٣٦.
- A.R. Prest: Pubilc Finance in Devloping Countries 4 th edition, weidenfeld and Nicolson, London 1992, p. 154 - 160.

ويمثل الممولون فى ظل المنظومة الحالية للهيكل الضريبى الطرف الأضعف فى النظام من حيث إنهم محاطون بالتشريع الضريبى من ناحية وبتعسف الإدارة الضريبية تجاههم من ناحية أخرى كما سبق تفصيل ذلك وتفسيره.

ولذلك فإن رد الفعل الذى يتخذونه يتمثل فى الرغبة الجامحة فى التهرب الضريبى إما بعدم تقدير الإقرارات الضريبية أساسًا أو تقديمها بمعلومات غير صحيحة أو غير كاملة أو غير دقيقة، ويسود بينهم عمومًا نوع من عدم الوعى الضريبى، وغموض الصورة وتشوشها، وعدم تفهمهم للدور القومى والاقتصادى والاجتماعى الذى تؤديه الضريبة داخل النظام الاقتصادى للدولة.

وتسود بين معظم الممولين قيم غير واعية حتى إن بعض الممولين يرون أن القدرة على التهرب من الضريبة أو تحويل عبئها إلى غيرهم دليل على الذكاء والقوة وعلو المكانة الاجتماعية. ولاشك أن هذه التصرفات والاتجاهات غير المواتية نابعة من عدم وعى الممولين من ناحية، ومن شعورهم بعدم عدالة الضريبة أو زيادة عبئها عليهم من ناحية أخرى. فضلاً عن افتقاده القدوة فى رجالات المجتمع وكبار الممولين؛ هذا فى الوقت الذى يعتبر فيه التهرب الضريبى جريمة مخلة بالشرف.

وليس أدل على ذلك من أن نسبة الذين قدموا إقرارات ضريبية لا يزيد عن ٢٠٪ من المجتمع الضريبى، فقد بلغ عدد الذين قدموا إقرارات ضريبية ٩٠٠ ألف ممول من مجتمع ضريبى يبلغ ٤,٥ مليون ممول، بل ويذهب الخبراء إلى أن ٩٠٪ من هذه الإقرارات يثبت فيها أصحابها دخولاً أقل من الحقيقة، وأن ٤٠٪ فقط من الممولين هم الذين يسددون ما عليهم من ضرائب[١].

وبهذا يخلص الباحث فى نهاية هذا المبحث إلى أن منظومة الهيكل الضريبى الحالى تعانى من أوجه قصور عديدة بشكل لا يكفى معه إجراء تعديل فى أحد مكوناتها فقط دون الأخرى، بل يقتضى الأمر هدم هذه المنظومة بالكامل وإعادة رسمها وبنائها على أسس جديدة تأخذ الواقع فى حسبانها، وتستشرف آفاق المستقبل فى الوقت وتراعى ظروف البيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية المتغيرة باستمرار.

---

(١) عبد الحميد عطا إبراهيم – المنازعات الضريبية – الأهرام الاقتصادى – ٣ ديسمبر ١٩٩٦ – ص ٨٢.

الفصل الثانى

دور الهندسة الضريبية فى إعادة
هيكلة النظـــام الضريبـــى المصـــرى

مقدمـــة :

اتضح للباحث من العرض السابق أن النظام الضريبى المصرى بوضعه الحالى يعانى من تشوه العلاقات بين أركانه، كما يعانى من أوجه قصور عديدة عرض لها الباحث فى الفصل الأول.

ويعنى ذلك أن هناك حاجة ماسة لإعادة رسم الواقع الضريبى على أسس مستحدثة، وإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى لتلافى ما يشوبه من قصور، وما يعتوره من تشوهات.

وفى هذا الفصل يتعرض الباحث لكيفية تحقيق هذه الأهداف باستخدام الهندسة الضريبية وما يرتبط بها من مفاهيم وذلك من خلال المباحث التالية :

المبحث الأول : مفهوم الهندسة الضريبية والمفاهيم المرتبطة بها.

المبحث الثانى : تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى.

المبحث الثالث : استخدام الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة نظم الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية.

المبحث الأول

مفهوم الهندسة الضريبية والمفاهيم المرتبطة بها

الهندسة الضريبية Tax Engineering مفهوم مستحدث، مشتق من مفهوم هندسة النظم، ويحتاج تأصيل هذا المفهوم من الناحية العلمية والعملية إلى بذل مزيد من الجهد العلمى المنظم يقوم به فريق من العلماء على أعلى مستوى من الخبرة العلمية والتطبيقية فى مجموعة من التخصصات المترابطة فى المحاسبة والضرائب والقانون والعلوم الرياضية وعلوم الحاسب الآلى؛ وذلك للعمل على صياغة هذا المفهوم وتحديد مضمونه ومقوماته وأدواته، ثم إجراء المزيد من الدراسات العلمية لتطبيقه على مشاكل المحاسبة الضريبية وصولاً إلى حلول ملائمة لهذه المشاكل فى ضوء المتغيرات البيئية المحيطة سواء كانت هذه المتغيرات اقتصادية أو سياسية أو اجتماعية.

وبشكل عام فإن هندسة النظم هى عملية فنية وإدارية تستهدف تطويع المعرفة العلمية لخدمة الاستخدامات التطبيقية أو العملية ومقابلة أهداف الأداء الفنية والتكاليفية والتنظيمية فى ظل الظروف المحيطة والتى تؤثر فى بيئة النظام أو تتأثر به(١).

وتتعلق الوظيفة الهندسية بتطبيق الأسلوب العلمى لمبادئ الرياضيات والمنطق واستخدامها لعلاج المشاكل وتصميم سلع وخدمات تواجه احتياجات وتوقعات المستهلكين(٢). ولا يقصد بالهندسة هنا ذلك العلم الذى يتعلق بتكوين وحل المعادلات الرياضية والأشكال الهندسية، بل يقصد بها الاستخدام التطبيقى للعلم

---

(1) James A. Lacy., Systems Engineering Management, Achieving Total Quality., McGraw - Hill, inc, N.Y. 1992, pp. 2 - 6.

(2) Peter Tufano., How Financial Engineering Can advance Corpoate Strategy. Harvard Business Review, Jan, Feb. 1996, pp. 136 - 137.

راجع أيضًا:

- د. فريد النجار: البورصات والهندسة المالية، وكالة الاهرام للنشر والتوزيع القاهرة - ١٩٩٥ - ص ٥ - ١١.

. Make practical use of science

وعلى هذا فإن مفهوم الهندسة الضريبية يعنى فى الواقع إعادة هيكلة النظم الضريبية من خلال دراسة وتحليل مكونات النظام الضريبى لتحديد مدى ملاءمة كل عنصر للبيئة والواقع الذى يتعامل معه هذا والعنصر وتحديد وبحث مدى إمكانية تغير مكونات هذا النظام بما يتناسب مع التغيرات المستمرة فى عناصر البيئة المحيطة به.

فالهندسة الضريبية تقدم باستمرار آليات جديدة لحل المشاكل الضريبية وفقًا لأسس ديناميكية مبتكرة مع توفير أدوات مستحدثة تساعدَ على تصميم وتطبيق أدوات جديدة وتقدم حلولا ابتكارية للمشكلات العملية التى تواجه أى عنصر من عناصر منظومة النظام الضريبى (التشريع / الإدارة الضريبية / الممول).

وعلى هذا، فإن الباحث يقترح التعريف التالى للهندسة الضريبية:

الهندسة الضريبية هى أحد فروع هندسة النظم التى تتمثل أسلوبًا علميًا يهدف إلى إعادة صياغة هيكل السياسة الضريبية بحيث يتم إعادة تركيب عناصر منظومة النظام الضريبى على أسس جديدة مبتكرة تحقق التوافق والتناغم بين عناصره، وتحقق فى نفس الوقت الأهداف الاقتصادية القومية بأقل قدر من التكاليف الاجتماعية فى ظل الظروف المتغيرة للبيئة الاقتصادية والاجتماعية والسياسية.

وعلى الرغم من أن هندسة النظم بدأ تطبيقها أساسًا من خلال المشروعات الصناعية والتجارية بهدف تصميم سلع وخدمات تقابل احتياجات وتوقعات المستهلكين وبهدف المواءمة بين دورة حياة المنتج Product life cycle والتغيرات المستمرة فى أذواق المستهلكين وفى تقنيات الإنتاج الحديثة مع الارتفاع فى نفس الوقت بمستويات الجودة الكلية Total Quality، إلا أنه ليس هناك ما يمنع من تطبيق نفس الأسلوب الفنى فى تصميم نظم الضرائب وسياساتها بالشكل الذى يلائم احتياجات وتوقعات كل من الإدارة الضريبية والممولين، وبشكل يسهم فى مساعدة الحكومات على أداء وظائفها الاقتصادية والاجتماعية من خلال توفير القدر الكافى من الإيرادات السيادية اللازمة لتغطية النفقات العامة وتحقيق العدالة الاجتماعية.

وهكذا يمكن القول بإمكانية تطوير مفهوم هندسة النظم لينطبق على إعادة هيكلة النظام الضريبي فيما يسمى بالهندسة الضريبية، وباستخدام المفاهيم التالية بعد تطويعها للتطبيق فى مجال الضرائب:

* النظام الضريبى Tax System

هو مجموعة من العناصر المترابطة التى تشكل كلاً متجانسًا، وترابط هذه العناصر فيما بينها من خلال مجموعة من العلاقات البينية فى اتجاهين؛ بمعنى أن كل عنصر من العناصر يؤثر فى باقى العناصر ويتأثر بها فى نفس الوقت وعلى هذا فالنظام الضريبى يشمل ثلاثة عناصر مترابطة كما سبقت الإشارة وهى: (التشريع الضريبى / الإدارة الضريبية / الممول «أو المجتمع الضريبى»).

* البيئة الخارجية للنظام External Environment

وتتمثل فى كل العوامل والظروف خارج النظام والتى تتغير خصائصها لأسباب خارج نطاق سيطرة النظام[1]، ولكنها فى نفس الوقت تؤثر فى النظام الضريبى كما تتأثر به، وتشمل: (البيئة الاقتصادية، والبيئة الاجتماعية، البيئة السياسية).

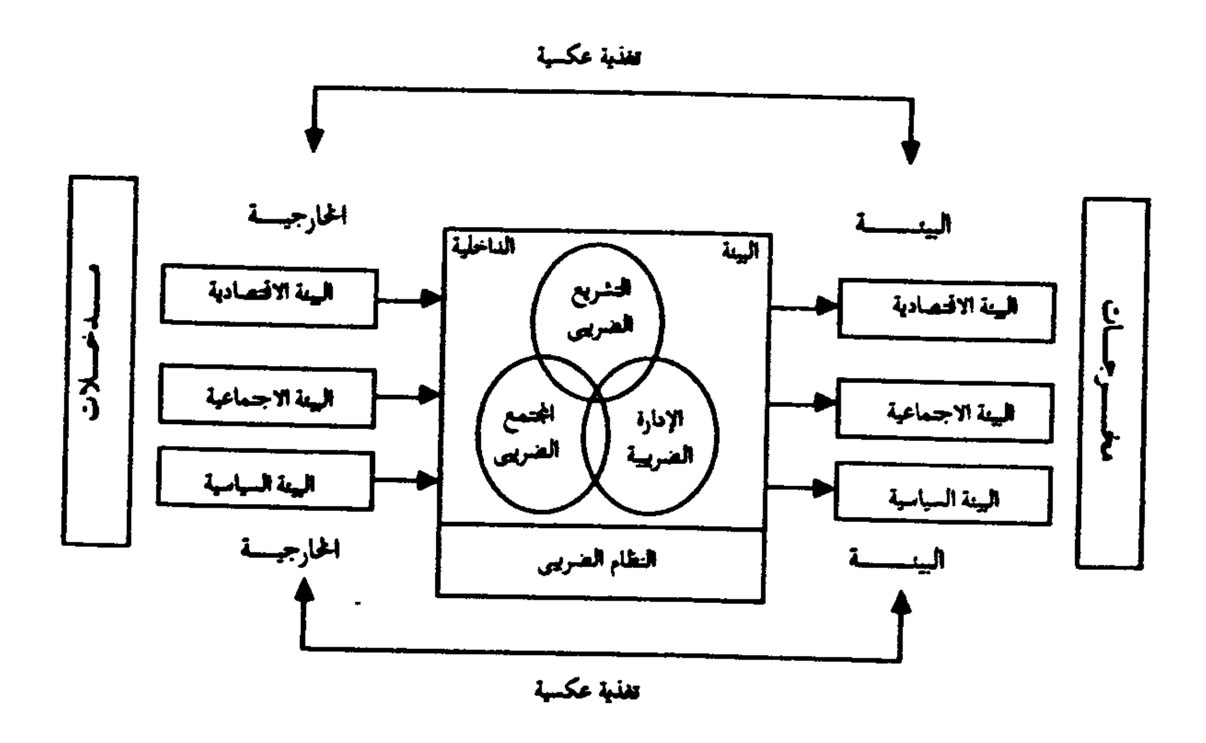
* البيئة الداخلية للنظام Internal Environment

ويقصد بها العوامل والظروف والعلاقات الداخلية التى تعمل بين أجزاء النظام بعضها البعض وتؤدى إلى حدوث التفاعل والتأثير بين هذه الأجزاء بشكل أو بآخر.

ويوضح الشكل التالى ذلك.

---

(1) George A.Steiner., and John F. Steiner., Business, Government and Society, A Mangerial Perspective, Text and Cases, 7 th edition McGraw - Hill, Inc, N.Y. 1994, pp. 19 - 23.



شكل رقم (٢)

العلاقة بين النظام الضريبي والبيئة الداخلية والخارجية

أهداف الهندسة الضريبية :

يمكن القول بأن الهدف أو الأهداف التى تسعى الهندسة الضريبية إلى تحقيقها تتمثل فيما يلى :

١ – تفكيك عناصر النظام الضريبى، ودراسة كل جزء على حدة، ثم إعادة تركيب أجزائه على أسس علمية سليمة بحيث تتم مراعاة ظروف البيئة الداخلية والخارجية.

٢ – مقابلة احتياجات وتوقعات كل من المجتمع الضريبى والحكومى فى توفير نظام ضريبى جيد يكفل العدالة ويسهم فى تمويل الإنفاق العام بأقل قدر من الأعباء.

٣ – مراعاة عوامل التكلفة والعائد Cost / Benefit عند إعداد النظام بهدف تدنية التكاليف الاجتماعية للنظام وتقليل فرص التعديل المستمر فى التشريع الضريبى، وهو ما يؤدى إلى تدنية خسائر المجتمع عموماً Mininmize the loss to society.

٤ – التقييم الذاتى المستمر للنظام Self evaluation ودراسة آثار التغيرات فى الظروف البيئية على النظام وعلى تكلفة تغييره.

المبحث الثانى

تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية

فى إعادة هيكلة النظام الضريبى فى مصر

مما سبق يمكن القول بأن الهندسة الضريبية هى تطبيق للأسلوب المتبع فى هندسة نظم المعلومات(١) واستخدام المفاهيم المطبقة فى بعض العلوم الاجتماعية والتطبيقية الأخرى للاستفادة منها فى تصميم وإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى.

ففى العصر الحديث، لم تعد الفواصل بين العلوم المختلفة قاطعة ودقيقة، بل لقد تداخلت موضوعات الكثير من العلوم الطبيعية والاجتماعية، وأصبح الترابط والتداخل بين هذه العلوم يستخدم فى كثير من العلوم والتخصصات مثل المحاسبة الضريبية التى أصبح يستخدم فيها وسائل وأدوات العلوم الأخرى لتبسيط دراستها وتحسين طرق جمع البيانات وتحليلها وتوفير صدق العرض ودقة النتائج(٢).

ولذلك فإن تطوير وإعادة هيكلة النظام الضريبى يقتضى استخدام أساليب هندسة نظم المعلومات، والأساليب المطبقة فى التخطيط والرقابة فى الموازنات التخطيطة ومبادئ وطرق الإحصاء، وطرق الاستقصاء وجمع المعلومات.. وغير ذلك من الطرق والأساليب التى تؤدى إلى تصميم نظام ضريبى واضح ومستقر ويتسم بالعدالة والشفافية ويحقق احتياجات ويقابل توقعات كل من الإدارة الضريبية والممولين.

---

(١) راجع مراحل دورة حياة نظم المعلومات ومعايير جودتها فى:

- د. محمد فهمى طلبة: نظم المعلومات ضرورة ملحة لدعم مرحلة الخصخصة - بحث مقدم لمؤتمر «دور المحاسبة والمراجعة فى مرحلة الخصخصة» المعهد المصرى للمحاسبين والمراجعين مع الاتحاد العام للمحاسبين والمراجعين العرب والجمعية العربية للتكاليف والمحاسبة الإدارية القاهرة ١٤ - ١٥ سبتمبر ١٩٩٦ - المجلد الثانى، ص ٣-٨.

(٢) راجع فى ذلك:

- د. نعيم فهيم حنا: المحاسبة القومية بين النظرية والتطبيق - مكتبة التكامل - الزقازيق - ١٩٩٥، ص ٥٥-٥٦.

ويقترح الباحث استخدام أسلوب دلفى[1] Delphi Technique بعد تطويره وهو أسلوب فنى يستخدم أساسًا للتنبؤ بالأحداث المستقبلية، وفيه يتم أخذ رأى مجموعة من الخبراء والحصول على توقعاتهم بشكل مستقل وبعد ذلك يتم استبعاد القيم المتطرفة مع استخدام الاحتمالات الشخصية Subjective Probabili-ties للتوصل إلى أقرب التوقعات.

على أن التعديل أو التطوير الذى يقترحه الباحث هنا هو عدم الاكتفاء بآراء الخبراء فقط بل يتم أيضًا استطلاع واستقصاء آراء مجموعات أو عينات منتقاة من الممولين وأفراد المجتمع الضريبى كما سيعرض الباحث فيما بعد. ويتم بعد ذلك تفريغ الآراء المتجمعة والاقتراحات المطروحة فى جهاز حاسب آلى لاستكمال بقية الأسلوب الفنى من خلاله كما يتم أيضًا استخدام الأسلوب الصفرى فى إعادة هيكلة النظام الضريبى، والأساس الصفرى أساس يستخدم فى إعادة هيكلة النظام الضريبى، والأساس الصفرى أساس يستخدم فى إعداد الموازنات النقدية Cash - Flow Budgets حيث يكون المدير مسئولاً عن إعداد وتبرير كل عنصر من عناصر الإنفاق فى الموازنة وباعتبار الأساس الصفرى لكل عنصر بمعنى افتراض أنه ليس هناك ضرورة أساسًا للإنفاق على أى نشاط مالم يكن هناك تبرير كاف وعائد مجدى لهذا النشاط.

ويعتقد الباحث أن استخدام هذه الأساليب مجتمعة يوفر أساسا علميا جيدا لإعادة تصميم وهيكلة النظام الضريبى المصرى على النحو التالى:

---

(١) لدراسة أكثر تفصيلاً عن أسلوب دلفى Delphi Technique يمكن الرجوع إلى ما يلى على سبيل المثال:

- Richard I.Levin., Charles A. Kirkpatrick and David S. Rubin., Quantitive Approaches to Management., 5th edition., McGraw - Hill Kogakusha Ltd., Tokyo, 1982, pp. 132, ff.
- John D. Hass., Teaching about the future: Tools Topics and Issues, Social Science Education Consortium U.S.A. 1987 Vol. 5. No. 2.
- R.Hussey., (editor)., A Dictionary of Accountig., Market House Books Ltd, Oxford University Press, N.Y. 1995, pp. 116 ff.
- د. محمد محمود ربيع، د. إسماعيل صبرى مقلد (محرران): موسوعة العلوم السياسية – جامعة الكويت – مرجع سابق، ص ١٣٦.

*** مراحل وخطوات تطبيق مفهوم الهندسة الضريبية والأسس العلمية المكملة له فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى:**

١ – تحديد الأهداف الاستراتيجية القومية الاقتصادية والاجتماعية والسياسية مع تقيمها إلى أهداف تكتيكية مرحلية.

٢ – تحديد الدور الذى يمكن أن يلعبه النظام الضريبى فى تحقيق هذه الأهداف داخل النظام المالى والاقتصادى عموما.

٣ – التشخيص الدقيق لمشاكل وعيوب وأوجه قصور النظام الضريبى الحالى وذلك لمحاولة تلافى هذه المشاكل وعلاج هذا القصور عند بناء وهيكلة النظام الضريبى الجديد.

٤ – بناء وتكوين قاعدة بيانات كاملة عن المجتمع الضريبى الحالى والتشريع الضريبى والإدارة الضريبية للاستعانة بها عند بناء وإعادة هيكلة النظام الجديد.

٥ – بناء مجموعة من النماذج المتعددة لنظم ضريبية مختلفة تصلح للتطبيق فى ظل الظروف السائدة حاليا والمتوقعة مستقبلا، وفى هذه المرحلة يتم استخدام أسلوب دلفى Delphi technique على النحو التالى:

أ – يتم صرح الهيكل المقترح للنظام طرحًا مبدئيا من خلال استقصاء مبسط يكون المطلوب فيه هو إبداء الرأى حول مدى رفض أو الموافقة على ما ورد به ومدى الحاجة إلى تعديل هذا الهيكل بالحذف أو بالإضافة مع مراعاة ما يلى:

* يتم طرح التشريع الضريبى المقترح على المختصين من رجال القانون والفقه للتحقق من مدى دستورية ومشروعية بنود القانون الضريبى المقترح.

* يتم طرح الهيكل المقترح للإدارة الضريبية واختصاصاتها وسلطاتها على المختصين من رجال علم الإدارة وكذلك القيادات ذات الخبرة من رجال الإدارة الضريبية ذاتها وتجميع اقتراحاتهم فى هذا الصدد.

ب – يتم تكوين عدة نماذج مختلفة من الهياكل التنظيمية التى يمكن أن تحقق

المتطلبات والمقترحات السابقة.

جـ – يعاد طرح هذه النماذج لاستطلاع رأى كل من:

– رجال الفقه والقانون.

– المحاسبون ورجال الضرائب.

– عينات منتقاة من الممولين.

وتجميع اقتراحاتهم بالحذف أو الإضافة أو التعديل.... الخ، مع حصر النتائج وتحليلها إحصائيا للتعرف على أوجه الاتفاق والاختلاف.

د – يتم تنفيذ الاقتراحات التى يرى المختصون من أعضاء اللجنة جديتها وجدواها ثم يعاد طرح هذه النماذج المعدلة مرة أخرى فى جولة جديدة.

هـ – يتم تكرار تطبيق المنهج السابق حتى يتم الاستقرار على هيكل معين يتصور أنه الأمثل ويتمتع بقدر من الاتفاق العام.

و – يتم فى كل جولة من الجولات السابقة طرح ملخص لنتائج الجولة السابقة مع تصحيح ما يكون قد شابها من سوء فهم، وارفاق أيه تفاصيل وايضاحات تسهم فى توضيح ما يكون قد غمض على المشاركين فى عملية الاستقصاء من قبل وذلك لمساعدتهم فى تعديل مواقفهم طبقا لهذه التفاصيل والايضاحات.

٦ – يتم تحديد وحساب تكلفة وعائد كل نموذج من هذه النماذج المتعددة، وبناء على ذلك يتم اختيار النموذج الأمثل فى ضوء مجموعة من المحددات منها:

* مدى ملاءمته للظروف البيئية المحيطة، (البيئة الاقتصادية / الاجتماعية / السياسية... الخ).

* مدى تحقيقه للإيرادات الضريبية.

* مدى تحقيقه للعدالة الاجتماعية ورضا الممولين.

* مدى تميزه بالاستقرار النسبى لفترة محددة من الزمن دون حاجة إلى تعديل وتغيير.

٧ - يتم تنفيذ حملة إعلامية لبث المشروع النهائى المقترح للحصول على تأييد ومساندة الجهات صاحبة المصلحة، مع عرض المشروع على مجلس الشعب لاصدار التشريع اللازم.

٨ - يجب أن يظل الهيكل الحالى المتفق عليه قائما لفترة محددة لا يتم تغييره إطلاقا لأى سبب من الأسباب خاصة وأنه من المفترض أن الأسلوب السابق قد راعى كل الاحتمالات والظروف المتوقعة (يتم الاتفاق على هذه الفترة مثلا ١٠ أو ١٥ سنة كحد أدنى).

٩ - يجب مراعاة أن تتولى هذه العملية لجنة منتقاة من المتخصصين تكون فريقا متجانسا من مجموعة من التخصصات المترابطة أو ذات الصلة بالبيئات الاقتصادية والسياسية والاجتماعية.

كما يجب أن تكون الجماعات المستقصاة ممثلة ليس فقط لقيادات جميع الفئات فى المجتمع، بل أيضا تكون ممثلة لنوعيات مختلفة ومتعددة تشمل القيادات السياسية والإدارية والفنية وقطاعات منتقاة من أفراد الشعب والغرف التجارية والصناعية واتحادات العمال والقيادات العمالية والمهنية والأكاديميين والجمعيات الأهلية والإعلاميين... الخ.

ويعتقد الباحث أن هذه الطريقة المقترحة فى استنباط وتحديد الهيكل الضريبى المقترح تتميز بعدة خصائص:

- تساعد على مشاركة كافة فئات المجتمع فى تحديد وصياغة هيكل النظام الضريبى وهو ما يحقق ما يلى:

* عدم فرض الهيكل الضريبى من أعلى بل يشترك فى تحديده وصياغته القاعدة العريضة من فئات المجتمع المستنفدين به والمكلفين بتنفيذه.

* يخلق ذلك نوعا من الالتزام الأدبى والمعنوى على عاتق المشاركين فى تحديد وتصميم هذا الهيكل الضريبى.

* عدم تحكم فئة معينة أو طبقة معينة فى صياغة وتحديد هذا الهيكل.. وبالتالى تجنب حدوث ما يمكن تسميته بالتحيز الطبقى أو الفئوى حيث تسعى كل فئة

أو طبقة لتغليب مصالحها واحتياجاتها على حساب مصالح واحتياجات باقى الفئات.

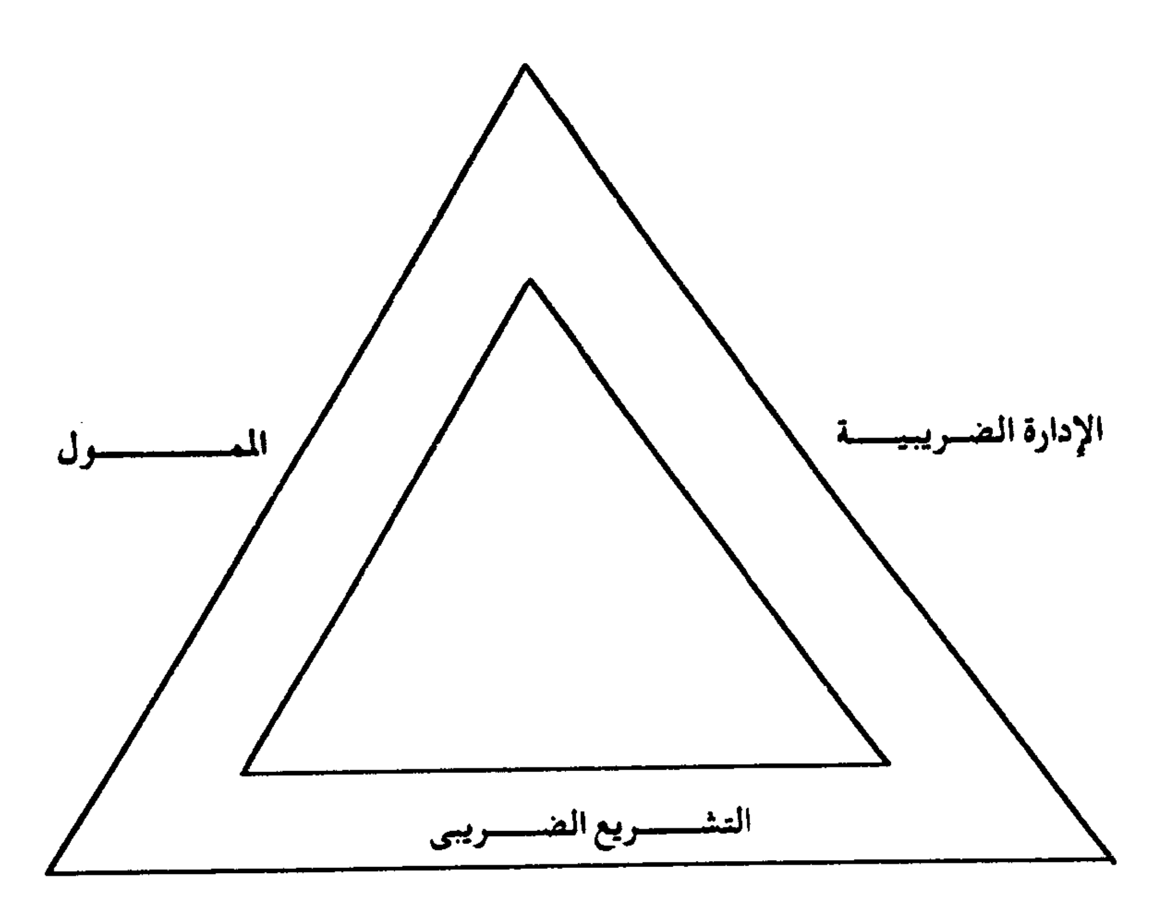
* تحقيق نوع من الإعلام واسع النطاق، وخلق نوع من الوعى بين المواطنين. وتنمية إحساسهم بالمشاركة فى صنع وصياغة وتحقيق الأهداف القومية وهو ما يساهم فى تعميق التطبيق الديمقراطى لدى المواطنين.
* تقلل هذه الطريقة فى صياغة التشريع الضريبى من احتمالات تعرضه للتغيير والتعديل باستمرار لأنها تسهم فى مراعاة كل الاحتمالات مقدماً قبل اقرار التشريع.
* إذ ارتأت الإدارة الضريبية أن ثمة حاجة لإجراء تعديل على التشريع الضريبى أو إضافة مواد جديدة فعليها أن تتبع فى ذلك نفس خطوات المنهج السابق فى تطبيق طريقة دلفى المشار إليها.

ولعله من نافلة القول أن يذكر الباحث ضرورة تجميع قوانين الضرائب كلها فى قانون واحد أو فى مجموعة متجانسة من القوانين حتى يتم النظر إليها جميعها بشكل متكامل مما يسهل من تحقيق التجانس وعدم التعارض فيها وتجنب التخبط والتناقض فيما بينها.

وفى ظل مفهوم الهندسة الضريبية يمكن تصوير العلاقات بين أطراف المثلث الضريبى كما تظهر فى الشكل رقم (٣).

ويلاحظ على هذا الشكل أن مقومات النظام الضريبى تشكل مثلثا متساوى الأضلاع، يشكل التشريع الضريبى قاعدته. بينما تشكل كل من الإدارة الضريبية والممول ضلعيه المتقابلين، وقد تعمد الباحث أن يكون التشريع الضريبى ممثلا لقاعدة المثلث باعتباره الأساس الذى يقوم عليه النظام الضريبى كله، بينما يلتقى الممول مع الإدارة الضريبية فى ضلعين متقابلين حيث يقف كل منهما فى مواجهة الآخر مستندين معا إلى قاعدة التشريع الضريبى، وهذه المواجهة أو المقابلة ليست مواجهة عداء وعدوانية بل مواجهة التساند والتلاقى، فهما – كما سبق الإشارة – يستندان إلى قاعدة واحدة هى التشريع الضريبى ويتلاقيان معا فى رأس المثلث مما

يعنى توحد الهدف وتناسق الغاية، الا وهى دعم الاقتصاد القومى والمساهمة فى تمويل الإنفاق العام وتنفيذ خطط التنمية القومية وتحقق العدالة فى توزيع الدخل القومى كما أنهما ممثلان فى ضلعين متساويين وهو ما يشير إلى أن العلاقة بينهما ليست علاقة تعسف طرف وسطوته ضد الآخر، أو خضوع طرف واستكانته للآخر لأنهما يقفان معا على قدم المساواة أما التشريع الضريبى الذى يحكم تصرفاتهما ويمكن لأى منهما أن يلجأ إلى القضاء احتكاما إلى شرعية القانون والدستور.



شكل رقم (٣)

العلاقة بين أطراف منظومة النظام الضريبي

المبحث الثالث

استخدام الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة نظم الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية

يرى الباحث أن هناك مجموعة من المعايير التى يمكن استخدامها للحكم على كفاءة أى نظام ضريبى أو سياسة ضريبية فرعية داخل النظام الضريبى العام، هذه المعايير تنبع أساسا من قدرة هذه السياسة الضريبية على المساهمة فى تحقيق دالة الأهداف القومية الاقتصادية والاجتماعية، **ومن هذه المعايير مايلى**(١) :

١ - مدى قدرة السياسة الضريبية على المساهمة فى تعبئة الموارد المحلية لتمويل الإنفاق العام، والمساهمة فى تحقيق وتنفيذ خطة التنمية.

٢ - مدى قدرتها على تحسين توزيع الموارد الاقتصادية المتاحة للمجتمع على استخداماتها المثلى البديلة.

٣ - القدرة على تحسين إعادة توزيع الدخل القومى بين فئات وطبقات المجتمع ومناطق المجتمع.

ومن بين السياسات الفرعية المنبثقة من السياسة الضريبية العامة، تلك السياسة المتعلقة بالحوافز الضريبية والجمركية الممنوحة لشركات الاستثمار الاجنبى تشجيعا لها على التدفق إلى مصر لتنفيذ المشروعات التى تسهم فى بناء الاقتصاد المصرى واستيراد التكنولوجيا الحديثة وتشغيل العمالة المصرية وفتح الأسواق الخارجية أمام الصادرات المصرية.

والواقع أن منح الحوافز الضريبية والجمركية يقوم على أساس أحد مبدأين :

مبدأ الاطلاق : أى منح الإعفاء الضريبى لجميع المشروعات الاستثمارية الأجنبية

---

(١) راجع:

- د. نعيم فهيم حنا - ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية - نموذج مقترح لترشيد الاستثمارات الاجنبية فى مصر - مرجع سابق، ص١٣٦.

على الإطلاق دون قيد ولا شرط، وبمجرد قيام المشروع الاستثمارى ونشأته بغض النظر عن نوع المنتج وطبيعته، ولا موقع المشروع ومكانه... ولا أية عوامل أخرى.

مبدأ القصر والاختيار: أى أن منح الإعفاء الضريبى يقتصر على مشروعات معينة تحقق أهدافا يتوخاها المجتمع ويصبو إلى تحقيقها، وبالتالى لا تحصل على هذه الإعفاءات إلا تلك المشروعات الاستثمارية التى تسهم فى تحقيق دالة الأهداف القومية للمجتمع.

وكان للمبدأ الأول - ولا يزال - الغلبة والسيادة فى تشريعات الاستثمار الأجنبى رغم أنه ثبت أن هذه الإعفاءات لم تحقق الهدف منها، وهو جذب المزيد من الاستثمارات ورؤوس الأموال الأجنبية. ويرجع ذلك فى الغالب إلى أن الإعفاءات الضريبية ليست العامل الوحيد الذى يبنى المستثمر عليه قرار الاستثمار لأن هناك عوامل كثيرة ومتعددة لاتخاذ قرار الاستثمار وتوجيه رأس المال إلى بلاد أو دول معينة عن غيرها ولا تؤثر الحوافز الضريبية إلا تأثير ضئيلا ضمن هذه العوامل ومن بينها الاستقرار السياسى والاجتماعى، وتوافر البنية الأساسية والسلام الاجتماعى، وتوافر الأيدى العاملة المدربة ورخصها، وتوافر المواد الأولية وتواجد سوق نشط... الخ.

من أجل هذا نجد أن هناك دولا نامية يزيد فيها الاستثمار الأجنبى المباشر على الرغم من ضعف أو عدم وجود إعفاءات ضريبية كبيرة، بينما لم يتجه الاستثمار الأجنبى المباشر إلى دول معينة رغم منحها لإعفاءات ضريبية مشجعة. **ولتأكيد هذه الحقيقة نلقى السؤال التالى:**

فى ظل الظروف الراهنة فى دولة مثل رواندا، هل يمكن أن يتجه إليها الاستثمار الأجنبى المباشر حتى ولو أعطت إعفاءات ضريبية ١٠٠٪ دون قيد ولا شرط؟ لا شك أن الإجابة سوف تكون بالنفى.

لقد قيل إن حجم الإعفاءات الضريبية والجمركية قد بلغ ما بين ٨٠، ١٠٠ مليار جنيه منذ بداية سياسة الانفتاح الاقتصادى، بينما بلغ حجم التدفق الداخل الصافى من رؤوس الأموال الأجنبية حوالى ١٥ مليار جنيه فقط... أفليس من حق مصر علينا أن نقف لننبه إلى ضرورة ترشيد سياسات الإعفاءات الضريبية؟

وهنا يجب أن نوضح أمرًا قد يخفى على البعض، وهو أن الدعوة إلى ترشيد الإعفاءات لا تعنى المطالبة بإلغائها، ولا تعنى اننا ضد الاستثمار الأجنبى المباشر أو غيره بل على العكس تماما، ذلك أن الترشيد من الرشد بمعنى الهداية والتوفيق، ونحن نرى - ببساطة - أن هذه الإعفاءات الضريبية والجمركية هى تضحية اقتصادية يتحملها المجتمع كله أو فئة من فئاته، اى انها تمثل تكلفة اجتماعية So-cial cost وبالتالى يجب أن يكون مقابلها عائداً يعود على المجتمع لتعويضه عن هذه التضحية فإذا تم منح الإعفاء الضريبى دون تحقيق عائد اجتماعى محدد، يخرج هذا الإعفاء من مجال التكلفة الاجتماعية ليصبح ضياعًا اجتماعيًا Social Waste أى يمثل إهداراً لموارد المجتمع الاقتصادية دون طائل ولا جدوى، والذين يخشون المساس بالإعفاءات ظنا منهم بأن ذلك قد يؤدى إلى «هروب» رأس المال الأجنبى، وتقليل شدة الجذب له، ينسون أمرين مهمين:

* أن الإعفاءات الضريبية ليست العامل الحاسم فى قرار الاستثمار فى بلد ما عن غيره كما سبقت الإشارة.
* أن من يقول بأن «رأس المال جبان» ينسى أن «صاحب رأس المال» يتمتع بذكاء استثمارى، وحس اقتصادى مدروس، ويتخذ قراره فى ضوء مجموعة متكاملة من العوامل والظروف.

وبناء على ما سبق، فالمقصود بترشيد الإعفاءات الضريبية من وجهة نظرنا:

١ - أن يتم منح هذه الإعفاءات على أساس موضوعى محدد، وليس بصفة مطلقة لجميع المشروعات بلا استثناء. هذا الأساس الموضوعى هو «مدى تحقيق المشرع الاستثمارى للأهداف القومية الاقتصادية والاجتماعية».

٢ - أن يتم التحقق من أن العائد الاجتماعى لهذه الإعفاءات يفوق أو على الأقل يساوى التكلفة الاجتماعية المترتبة عليها.

٣ - أن ترتبط فترة الإعفاء الضريبى بمدى استمرار المشروع فى المساهمة فى تحقيق دالة الأهداف القومية.

٤ - أن ترتبط نسبة الإعفاء الضريبى بمدى أهمية المشروع للاقتصاد القومى ومدى مساهمته فى تحقيق أهداف خطة التنمية (تشغيل الأيدى العاملة / تنمية

المناطق النائية والمتخلفة / تحقيق كم محدد من الصادرات واقتحام الأسواق الخارجية / توفير تكنولوجيا ملائمة ودعم التكنولوجيا المحلية.. الخ) وبذلك يمكن توجيه المشروعات الاستثمارية الأجنبية (بل والمحلية) لتحقيق دالة الأهداف القومية.

وبناء على الإطار المنطقى السابق يقترح الباحث تطبيق نموذج مستحدث فى مجال الضرائب[١]، يسهم فى تحديد فترة الإعفاء الضريبى بحيث لا تكون هذه الفترة موحدة لجميع المشروعات، فقد يحصل مشروع على إعفاء لمدة ٣ سنوات، بينما يحصل مشروع آخر على إعفاء لمدة خمس سنوات، أو عشر سنوات، حسب مدى مساهمة المشروع فى تحقيق العوامل الداخلة فى النموذج. **ويتميز هذا النموذج بما يلى:**

* قابليته للتطوير المستمر وإمكانية إدخال متغيرات أخرى جديدة.

* سهولة تطبيقه حيث يمكن برمجته فى شكل برنامج حاسب آلى، ويستطيع كل مستثمر أن يحصل على نسخة منه Software، وبمجرد إدخال بيانات المشروع الخاص به، تتحدد فترة الإعفاء الضريبى التى يستحقها.

* يأخذ بوجهة نظر المجتمع من حيث إنه يتم تقويم التكاليف والعوائد بأسعار الظل أى بتكلفة الفرصة البديلة.

على أن تطبيق مثل هذه النماذج يتطلب توافر قاعدة بيانات بشكل أساسى، كما يتطلب توافر معلومات حقيقية كاملة على أساس من الشفافية والوضوح على مستوى وزارات الدولة ومصالحها، ووضوح الرؤية بالنسبة للأهداف القومية حيث يجب أن يتم صياغة دالة الأهداف القومية بحيث تتضمن ليس فقط الأهداف المرغوب فى تحقيقها بل أيضا السياسات اللازمة لتحقيق هذه الأهداف بشكل يتسم بالواقعية والقابلية للقياس.

وقد يكون لزاما أن نشير إلى أمرين:

الأول: أن هذا الأسلوب فى ترشيد الإعفاءات الضريبية لا يمثل وسيلة ضغط

---

(١) المرجع السابق - ص١٥١-١٦٣.

مباشرة على المستثمرين، بل هو وسيلة غير مباشرة للتوجيه من بعد، ويظل لكل مستثمر الحرية الكاملة فى اتخاذ قرار الاستثمار الملائم له بالشكل الذى يراه، دون أدنى تدخل من الدولة المضيفة فى حالة رغبته فى عدم الاستفادة من هذه الاعفاءات.

الثانى: أن ترشيد الإعفاءات الضريبية سواء بهذا النموذج أو بغيره، لا تمثل ردة عن مبادئ الحرية الاقتصادية، أو تدخلا فى آليات السوق:

* لان تطبيق الحرية الاقتصادية وإعمال آليات السوق لا يعنى غل يد الدولة عن ضبط إيقاع المجتمع، أو تخليها عن دورها فى تحقيق التوازن بين فئات المجتمع وقطاعاته، وتحقيق تجانس الأداء بشكل يحقق مصالح المجتمع اقتصاديا واجتماعيا وسياسيا. ومن المنطقى تماما أن الدولة الهشة أو الضعيفة لا تستطيع أن تصنع اقتصادا قويا.
* أن معظم الدول فى العصر الحاضر - إن لم يكن جميعها - تعتمد فى إدارة الاقتصاد القومى على سياسات هى مزيج من قوى السوق، مع بعض إجراءات التدخل الحكومى. ولذلك فإن التحدى الحقيقى الذى يواجه حكومات الدول النامية أيا كان توجهها السياسى، هو تحديد درجة المزج بين قوى السوق وإجراءات التدخل الحكومى بحيث يتم تحقيق الأهداف القومية بأقل قدر ممكن من التكاليف الاجتماعية مع منع أو تقليل الضياع الاجتماعى إلى أقل قدر ممكن.

ومن واقع الأمانة العلمية والموضوعية نقرر أن الحكومة الحالية من أنجح الحكومات فى التعامل مع القضايا الاقتصادية وتطبيق السياسات المالية، وقد أثبتت هذه الحكومة منذ اليوم الأول أنها حكومة قوية تبدأ بالفعل ولا تنتظر القيام بدور «رد الفعل»، وهذا هو ما يؤكد مقولتنا من أن الحكومة الهشة أو الضعيفة لا يمكنها أن تضع اقتصادا قويا.

وأمامنا النجاح فى الإسراع بتنفيذ سياسة الخصخصة والإصلاح الاقتصادى، وهو النجاح الذى حققته الحكومة الحالية خلال عدة شهور، لم تستطع حكومات سابقة أن تحققه فى سنوات. ولذلك فالأمل معقود على هذه الحكومة فى استكمال

الإصلاح الاقتصادى من جميع جوانبه، ولا شك ان الإصلاح الضريبى أحد الجوانب المهمة فى الاصلاح المالى والاقتصادى بشكل عام مع الاخذ فى الاعتبار الأسس العلمية والأساليب المنهجية وأخذ آراء الخبراء والدارسين فى هذا المجال فضلا عن أصحاب الشأن من المتأثرين بهذه السياسات.

التشريع الضريبى ودوره فى إعادة تصميم نظم الحوافز الضريبية للاستمارات الأجنبية

ليس ثمة ما يحول دون الدولة وحقها فى تنظيم معاملة ضريبة خاصة للاستثمارات الأجنبية على أراضيها سواء كانت هذه المعاملة تفضيلية بمعنى أنها تمنح الاستثمار الأجنبى وضعا افضل من الاستثمار الوطنى أمام الضريبة أو العكس، ذلك أن معاملة المستثمر الأجنبى هى من مسائل الاختصاص الداخلى لكل دولة لا يقيدها قيد فى العرف الدولى(١).

وتسعى الدول المستوردة لرأس المال عموما إلى منح معاملة تفضيلية لرأس المال الأجنبى لحاجتها إلى تدفق العملات الأجنبية من ناحية وسعيا لجذب التكنولوجيا الحديثة التى ترد فى ركاب المشروعات الأجنبية من ناحية أخرى.

وتهدف هذه المعاملة التفضيلية لرأس المال الأجنبى إلى تحقيق أهداف معينة سواء للأفراد أو للمشروعات الأجنبية منها(٢):

١ - الاستفادة بالخبرة الأجنبية العالية فى مجال استثمارى أو أكثر وذلك فى حالة الأحكام الخاصة بالاستثمار فى مجال بيوت الخبرة الفنية والبنوك (قانون ٤٣) أو بالنسبة للخبراء الأجانب غير المقيمين فى قانون الضرائب على الدخل أو قانون الاستثمار الحالى.

٢ - تيسير فرض الضريبة وتحصيلها كالضريبة المخفضة بسعر خاص للخبراء الأجانب غير المقيمين الخاضعين للضريبة على المرتبات أو الضريبة على المهن غير التجارية.

---

(١) حسن إبراهيم جاد: دور الضرائب فى تشجيع الاستثمارات الأجنبية -بحث مقدم فى المؤتمر الضريبى الثامن لمديرى ضرائب افريقيا - القاهرة ٢-٥ ديسمبر ١٩٩٦-ص١٠٤.

(٢) المرجع السابق، ص١١٧.

٣ – تخفيف العبء الضريبى على الخبراء الفنيين والأجانب المقيمين بمصر بإعفائهم من الضريبة العامة على الدخل وفقًا لنص المادة ٢٧ من قانون الاستثمار.

ومن أهم التشريعات التى تستهدف تشجيع الاستثمار الأجنبى بمنح الحوافز والإعفاءات الضريبية:

– القانون رقم ٦٥ لسنة ١٩٧١ بشأن استثمار المال العربى والمناطق الحرة.

– القانون رقم ٤٣ لسنة ١٩٧٤ المعدل بالقانون ٣٢ لسنة ١٩٧٧ بشأن إصدار نظام استثمار المال العربى والأجنبى والمناطق الحرة، وهو الذى حل محل القانون السابق بعد الغائه.

– القانون ٢٣٠ لسنة ١٩٨٩ بإصدار قانون الاستثمار وهو القانون السارى حتى الآن.

ويتضمن القانون نظامين للاستثمار (الاستثمار الداخلى، المناطق الحرة) ولكل منها نظام الإعفاءات والحوافز الضريبية الخاصة به[1]؛ على أن هذه التشريعات والنصوص القانونية كانت تطبق فى الغالب مبدأ الإطلاق الذى سبقت الإشارة إليه من حيث عدم التفرقة فى منح الإعفاءات بين الشركات وفقًا لمدى تحقيقها للأهداف القومية الاقتصادية.

دور الإدارة الضريبية فى إعادة تصميم نظم الحوافز الضريبية[2]:

إذا كانت الإدارة الضريبية مسئولة عن تنفيذ التشريع الضريبى فى ظل رقابة القضاء إلا أنه مما لاشك فيه أن كفاءة الإدارة تؤدى إلى تحقيق الهدف من التشريع

(١) راجع فى تفاصيل هذه الإعفاءات:

– د. نصحى منصور نخيل: دور الحوافز الضريبية فى تشجيع المشروعات الصناعية – دراسة تحليلية مقارنة – المؤتمر الضريبى الثامن – ص ٧١ – ٧٧.

– سمير سعد مرقص: الإعفاءات الضريبية للمناطق الحرة ودورها فى جذب الاستثمارات – المؤتمر الضريبى الثامن، ص ٣٧١ – ٣٨١.

– نصر أبو العباس أحمد: ترشيد سياسة الإعفاءات الضريبية، بحث فى المؤتمر الضريبى الثامن، ص ٤٠٥ – ٤٢٠.

(٢) د. محمد سرور؛ سياسة الإعفاءات والحوافز الضريبية وتشجيع الاستثمار فى افريقيا – بحث مقدم فى للمؤتمر الضريبى الثامن ص ١٣١ – ١٣٢.

بيسر فى ظل السياسة الاقتصادية التى صدرت فى إطارها بالوعى الكامل بإحكامه، وبالأهداف المالية والاقتصادية والاجتماعية التى تضمنها هذا التشريع. ومما يزيد من مسئولية الإدارة فى تطبيقها للتشريع الضريبى بشأن الإعفاءات الضريبية أن هذه الإعفاءات ينظمها أكثر من قانون.

وتراعى الإدارة الضريبية عدة اعتبارات وهى بصدد تطبيقها للإعفاءات الضريبية منها(١):

١ – التعريف بالقانون وإصدار التعليمات التفسيرية لبعض أحكامه التى يثور بشأنها خلاف فى التطبيق خاصة بالنسبة لأحكام القانون بشأن الإعفاءات.

٢ – إنشاء مأموريات ضرائب فى مواقع تجمع المشروعات الاستثمارية لسرعة وسهولة الاتصال بالمستثمرين.

٣ – إنشاء إدارة مختصة للرد على المستثمرين بشأن الإعفاءات المقررة ومدتها ومتى تبدأ.. إلخ.

٤ – تبسيط وسرعة الإجراءات الإدارية.

٥ – استخدام الأجهزة المتطورة على مستوى الإدارة الضريبية.

٦ – العمل على حل كافة المنازعات مع المستثمرين من خلال الاتفاق مع الإدارة الضريبية دون الالتجاء للقضاء؛ لأن ذلك فى صالح كل من المستثمر والخزانة العامة للدولة.

٧ – العمل بصفة مستمرة على نشر الوعى الضريبى.

وفى كل هذه الحالات يتم تطبيق الطريقة المقترحة من حيث استخدام الهندسة الضريبية وطريقة دلفى فى إعادة بناء وتصميم هيكل الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية الأجنبية، كما يلى:

١ – تحديد الأهداف الاستراتيجية القومية التى يمكن أن تسهم فى تحقيقها المشروعات الاستثمارية الأجنبية.

٢ – تحديد المجالات والمشروعات التى يحسن توجيه المشروعات الاستثمارية إليها.

(1) For more details see: A.R. Prest, Op. Cit., P. 157.

٣ – وضع مجموعة من الحوافز الضريبية والجمركية التى تتناسب مع هذه المجالات والمشروعات من حيث قيمة الإعفاء أو نسبته والمدة الزمنية.. إلخ.

٤ – دراسة وتحديد تكلفة / عائد كل مجموعة من الحوافز.

٥ – طرح هذه الموضوعات على مجموعة من خبراء المحاسبة والضرائب والقانون وتطبيق إجراءات طريقة دلفى السابق الإشارة إليها.

٦ – تجميع الحوافز والمزايا والإعفاءات الضريبية فى هيكل وقانون واحد وعدم تشتيتها فى عدة قوانين.

٧ – متابعة مدى تحقيق المشروعات الاستثمارية الأجنبية للأهداف المرجوة وبالتالى مدى استمرارها فى الحصول على هذه الإعفاءات والمزايا.

هذا، ويوصى الباحث بإنشاء آلية خاصة لفض المنازعات الضريبية بين المشروعات الاستثمارية ومصلحة الضرائب، سعيًا وراء تقليل هذه المنازاعات من ناحية، وسرعة الفصل فيها – إذا حدثت – من ناحية أخرى.

نتائج وتوصيات

تعرض هذا البحث لدور الهندسة الضريبية فى إعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى، مع التطبيق على تصميم وإعادة هيكلة الحوافز الضريبية للاستثمار الأجنبى فى مصر.

ويمكن القول بأن البحث يحاول أن يجيب عن سؤالين أساسيين:

السؤال الأول: هل هناك حاجة لإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى الحالى؟

السؤال الثاني: كيف تتم عملية إعادة الهيكلة للنظام الضريبى للمصرى؟

وبالنسبة للسؤال الأول اتضح من خلال البحث أن هناك أوجه قصور ومشاكل عديدة يعانى منها النظام الضريبى المصرى حالياً بجميع أجزائه ومكوناته ممثلة فى كل من (التشريع الضريبى، الإدارة الضريبية، الممولين أو المجتمع الضريبى) وعرض الباحث لأوجه القصور التى يعانى منها كل جزء من هذه الأجزاء، كما عرض للعلاقة بين هذه الأجزاء والمكونات وهى علاقة يشوبها الكثير من المساوئ والعيوب أوضحها الباحث.

أما عن السؤال الثانى فقد عرض الباحث للأسباب العلمية والطرق الفنية التى يمكن استخدامها فى إعادة هيكلة وبناء النظام الضريبى المصرى على أسس علمية سليمة. وقد اقترح الباحث استخدام حزمة من الأساليب المتكاملة:

- الهندسة الضريبية Tax Engineering.
- الأساس الصفرى Zero Base.
- أسلوب دلفى Delphi Technique.

وعرض الباحث لكيفية استخدام هذه الأساليب فى إعادة تصميم وهيكلة النظام الضريبى المصرى على أسس تحقق - من وجهة نظره - توفير نظام ضريبى جيد يحقق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية والقومية ويسهم فى تمويل الإنفاق العام ويدعم الاقتصاد القومى.

وقد عرض الباحث فى الفصل الأخير لكيفية تطبيق هذه الحزمة المتكاملة فى تصميم نظم الحوافز الضريبية للاستثمارات الأجنبية فى مصر.

وقد توصل الباحث من خلال الدراسة فى هذا البحث إلى النتائج التالية:

أولا: أن النظام الضريبى المصرى يعانى من أوجه قصور عديدة فى كل جزء من أجزائه أومقوم من مقوماته: التشريع الضريبى، والإدارة الضريبية، والمجتمع الضريبى.

ثانيًا: أن الوضع الحالى فى معالجة أوجه القصور، يتسم هو أيضًا بالقصور، ذلك أن العلاج يركز أحيانًا على جانب دون أخر أو مقوم دون غيره، وهو ما يؤدى بدوره إلى زيادة القصور وفشل النظام الضريبى فى تحقيق أهدافه.

ثالثًا: لذلك فإن الحل الأمثل لتنفيذ إصلاح ضريبى شامل ومتكامل هو البدء بتجاهل وجود النظام الضريبى الحالى واعتباره كان لم يكن ثم بناء نظام ضريبى جديد على أسس مبتكرة تراعى تحقيق الأهداف الاقتصادية القومية فى ظل التغيرات الاقتصادية الحالية مع استنزاف آفاق المستقبل.

رابعًا: أن هيكل النظام الضريبى المقترح يتطلب استخدام حزمة متكاملة من الأساليب الفنية والطرق العلمية أهمها:

- الهندسة الضريبية Tax Engineering .
- الأساس الصفرى Zero Base .
- أسلوب دلفى Delphi Technique .

خامسًا: عرض الباحث لكيفية استخدام هذه الأساليب والأسس لبناء وإعادة هيكلة النظام الضريبى المصرى وإعادة صياغة العلاقات بين أجزاء منظومة النظام الضريبى (التشريع / الإدارة / الممول).

سادسًا: قام الباحث بالتطبيق على نظام الحوافز الضريبية للمشروعات الاستثمارية الأجنبية باعتبارها سياسة أو نظام فرعى للنظام الضريبى العام.

*** ومن خلال الدراسة فى هذا البحث والنتائج التى توصل إليها يوصى الباحث بما يلى:**

١ - أن صياغة القانون الضريبى تلعب دوراً مهمًا فى نجاح أو فشل أى نوع من أنواع الضرائب، لذلك يجب أن تتوافر فى صياغة القانون الضريبى خصائص أهمها الوضوح التام والبعد عن كافة النصوص التى تثير اللبس والغموض، فتترك الباب مفتوحًا لاجتهادات المحاسبين وتفسيرات مصلحة الضرائب مما يخلق منازعات لا ضرورة لها.

٢ - ضرورة عرض القانون قبل إقراره على جمهور الفقهاء والممولين ورجال الإدارة الضريبية حتى يأخذ حقه فى المناقشة الكافية، وحتى يعرف المكلفون بتنفيذه مقدمًا التعديلات والتغيرات الرئيسية(١).

٣ - يوصى الباحث بإلغاء كافة القوانين الضريبية القائمة حاليًا، وإصدار تشريع جديد يتم فيه تجميع كافة قوانين الضرائب وما يتعلق بها من إعفاءات وجزاءات وعقوبات مع مراعاة:

- زيادة حد الإعفاء للأعباء العائلية حتى يتناسب مع ارتفاع الأسعار.

ويقترح الباحث فى هذا الصدد:

- تقدير حد أدنى للإعفاء يطبق على جميع الممولين.
- تطبيق نسبة مئوية ثابتة من دخول الممولين التى تزيد عن الحد الادنى.

- خفض أسعار الضرائب عمومًا لتخفيف العبء الضريبى على الممولين وتشجيعهم على سداد الضرائب مما يوسع من المجتمع الضريبى ويعوض نقص الحصيلة الناتج من خفض أسعار الضرائب.

- تشديد العقوبات المالية على عدم الالتزام الضريبى أو التهرب الضريبى.

- سرعة تطبيق الرقم القومى لأنه سوف يساعد على حصر المجتمع الضريبى وتوسيع قاعدته.

٤ - ضرورة إنشاء هيئة قضائية مختصة للفصل فى المنازعات الضريبية مما يحقق سرعة الفصل فى هذه المنازعات وبالتالى تحقيق صالح كل من للممولين والإدارة الضريبية.

---

(1) For more details see: A.R. Prest, Op. Cit., P. 157.

٥ - لاشك أن نقص الأفراد المدربين من رجال الإدارة الضريبية يشكل عقبة رئيسية فى سبيل الإصلاح الضريبى. ولذلك يوصى الباحث بضرورة الاتفاق على إطار عام لمستويات ومعايير العمل المهنى الضريبى بحيث تمثل أنماطًا للسلوك يجب التمسك بها وأساسًا لمساءلة العاملين فى الإدارة الضريبية، وهى مستويات ومعايير تشبه تلك الخاصة بمراقب الحسابات(١).

٦ - ضرورة وجود قواعد حاكمة وأسس ثابتة لتعامل الإدارة الضريبية مع الممولين وعدم إهدار الدفاتر أو استخدام التقديرات الجزافية إلا فى الحالات التى يثبت فيها فعلاً عدم صحة هذه الدفاتر.

٧ - عدم لجوء الإدارة الضريبية لإصدار تعليمات تفسيرية تخالف القانون الضريبى أو توسع من تطبيق القانون، ويجب اللجوء فى هذه الحالة إلى رجال الفقه والقانون تخفيفًا لحدة المنازعات الضريبية.

٨ - زيادة دوائر لجان الطعن وتدعيمها بأفراد ذوى كفاءة عالية عملاً على سرعة حسم الخلافات والمنازعات بين المصلحة والممولين.

٩ - توفير قاعدة معلومات أساسية عن المجتمع الضريبى مع تعميم استخدام الحاسب الآلى فى كافة مأموريات الضرائب على مستوى الجمهورية وربطها ببعضها بشكل مركزى.

١٠- العمل على توفير الإعلام الكافى للممولين عن أهداف الضريبة وأثرها، والآثار السالبة الناجمة عن التهرب منها مع محاولة تقديم المساعدة المستمرة للممولين فى تقديم إقراراتهم وتعريفهم بواجباتهم وحقوقهم.. إلخ.

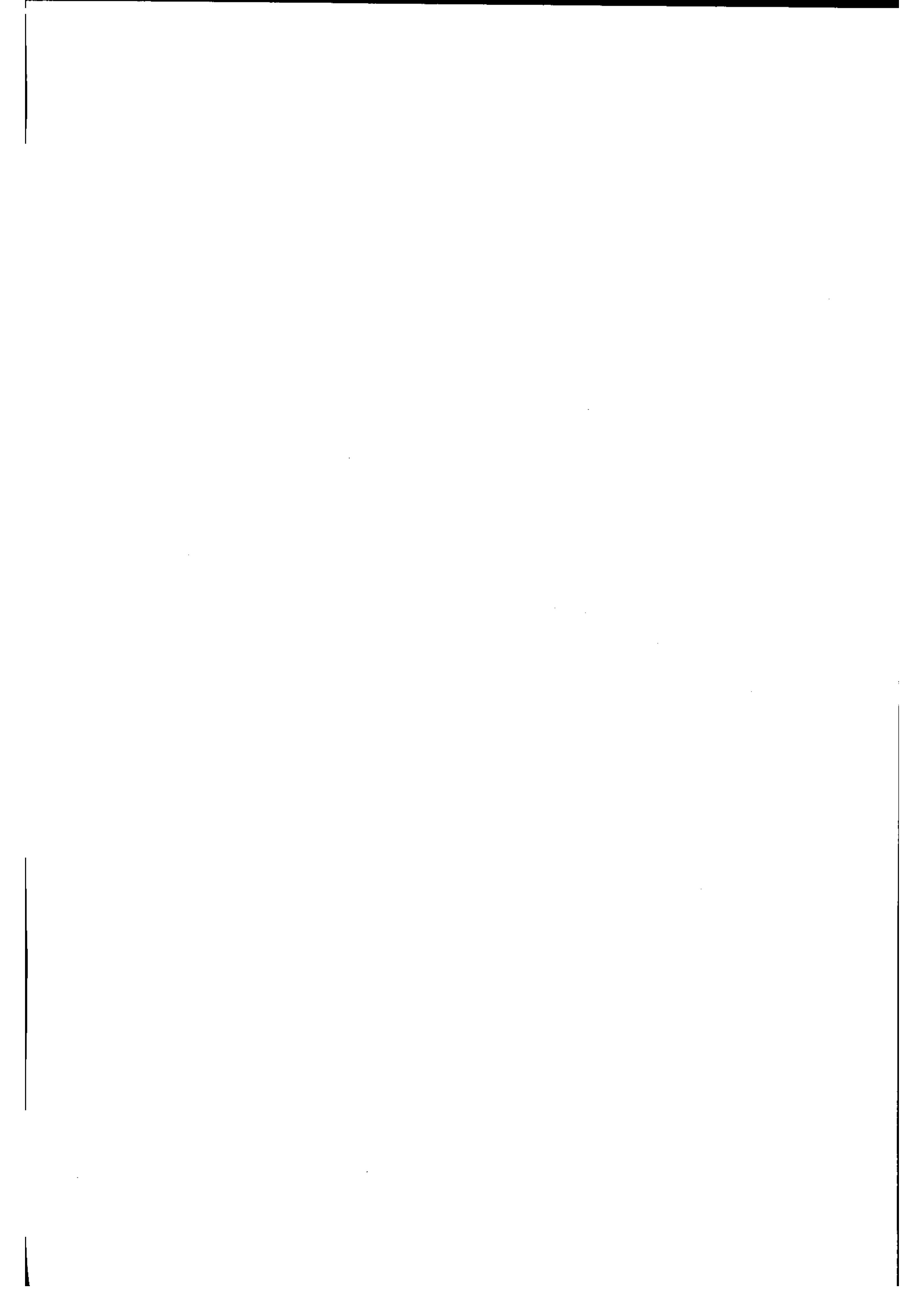
وذلك باستخدام كافة وسائل الإعلام المرئية والمسموعة، وعقد المؤتمرات والندوات فى مقار المأموريات بين رجال الضرائب واتحادات الغرف التجارية والصناعية والحرفيين والممولين بشكل عام لحل المشاكل والإجابة عن الاستفسارات وخلق نوع من الحوار الودى بين الإدارة الضريبية والممولين.

(١) د. محمود السيد الناغى: دور الإدارة الضريبية ... مرجع سابق، ص ٥٠١.

إعادة هيكلة أسعار الضرائب لأغراض الهندسة الضريبية

عصام الدين أحمد خليفة

المراقب العام بمكافحة التهرب الضريبى



أ - مقدمــة

١- الضريبة فى تكييفها القانونى المتعارف عليه اقتطاع مالى تقوم به الدولة صاحبة السلطان العام عن طريق الإجبار من ثروات الأشخاص الخاضعين للضريبة دون نفع خاص يعود على دافعها وإنما تستخدم الدولة حصيلة الضريبة فى تحقيق النفع العام[١].

ومما لا شك فيه أن الضريبة التى تفرض فى المجتمع تأتى انعكاساً للأوضاع الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع الذى تفرض فيه وتتغير حجماً ووعاء وغرضاً بتغير هذه الأوضاع.

وبعبارة أخرى فإن تطور النظام الضريبى إنما يعكس دائماً التطورات الاقتصادية والاجتماعية والسياسية للمجتمع.

وهناك ثلاث دعائم رئيسية يقوم عليها أى نظام ضريبى وهى:

أولاً: السياسة الضريبية.

ثانياً: التشريع الضريبى.

ثالثاً: الإدارة الضريبية.

٢ - يسعى النظام الضريبى فى أى مجتمع لتحقيق مجموعة من الأهداف إلا أن ترتيب هذه الأهداف يختلف من مجتمع لآخر وفقاً لطبيعة النظام السياسى والاقتصادى ودرجة تطوره، وتسعى الضريبة لتحقيق **هدف مالى** وذلك من خلال مدى تأثيرها فى الحصيلة المالية للدولة.

وأيضاً لتحقيق **هدف اقتصادى** بمعنى مدى استغلال الضريبة كأداة لإعادة توجيه النشاط الاقتصادى لقطاعات معينة والحد من نمو قطاعات محددة بما يتفق مع خطط النمو المعمول بها فى المجتمع... أى أنها تستخدم فى تحقيق

---

(١) أ. محسن جمجوم، الفلسفة العامة للسياسة الضريبية، جمعية الضرائب المصرية، للمؤتمر الضريبى الأول، عام ١٩٩١.

الكفاءة الاقتصادية والقضاء على الاختلالات الموجودة فى المجتمع.

كما تسعى الضريبة لتحقيق **هدف اجتماعي** ويقصد به استخدام الضريبة كأداة من أدوات الدولة فى التنمية الاقتصادية وزيادة الدخل القومى وتنمية الأنشطة الإيجابية التى لها مردود اقتصادى يعمل على مساعدة الدولة على تحقيق أهدافها وتعقب الدخول الناتجة من **الاقتصاد الخفى** والأنشطة التى تقوم على المضاربة الضارة بالاقتصاد القومي.

٣ - إن الطاقة الضريبية هى عامل أساسى يجب أخذه فى الحسبان عند فرض الضريبة.. أى أن الضريبة يجب أن يتم فرضها وفقاً لقدرة الممول على تحملها، فما يمكن اقتطاعه من ضرائب ليتوقف على طاقة الممول الضريبية. والطاقة الضريبية هى قدرة الممول على المساهمة الضريبية فى تمويل الإنفاق العام مع المحافظة على وجوده وهو ما يعنى أن الطاقة الضريبية فكرة إنسانية واقتصادية معًا.

ولقد أصبح اصطلاح الطاقة الضريبية مرادفًا لاصطلاح القدرة على الدفع وصار مدلول الطاقة الضريبية هو مستوى الرفاهية الاقتصادية للفرد أو المستوى الشامل للمعيشة الذى يتمتع به أو قوته الإنتاجية، أو بمعنى آخر قدرته على طلب السلع والخدمات. وعلى ذلك فإن أفضل المؤشرات للتعبير عن مقدرة الممول الاقتصادية هى أكثرها ملاءمة لقياس طاقته الضريبية ولعل من أبرزها (الدخل، الإنفاق)[1]. ويرى البعض طبقاً للمفهوم العلمى أنها = قيمة الضريبة ÷ قيمة الدخل أو هى القدر من الاقتطاع الذى لا يمثل مساساً بالاحتياجات الضرورية والأساسية والقدرة على الادخار والاستثمار.

فالمساهمة الضريبية وفقاً لمفهوم الطاقة الضريبية للممول تتطلب أن تتناسب مع مقدرة الممول الاقتصادية والتى يمثلها دخله أو إنفاقه. ولا شك أن الدخل هو بالنسبة لأصحاب الدخول المحدودة يعادل الأجر وهو من أهم البواعث على الإنتاج وزيادته أو الارتفاع بمستوى الإنتاجية. فعن طريق هذا الأجر يتم إشباع

---

(١) د. فاطمة احمد الشربينى، ثلاثية الدخول والضرائب والعدالة الاجتماعية فى مصر، جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الاول، ١٩٩١ ص ٣.

الحاجات الأساسية من طعام وشراب وسكن وملبس.

٤ - لم يعد المفهوم الحيادى للأدوات المالية ومنها الضرائب هو المفهوم الأول[١] أو الأساسى بل تعدى هذا المفهوم إلى أدوار أخرى تلعبها الضريبة وتتدخل فيها، فالضريبة ليست هى المبالغ التى تحصلها الدولة جبراً من الأفراد لمواجهة الأعباء العامة فقط بل هى التى تستطيع أن تحقق للدولة الأهداف الاقتصادية والاجتماعية التى تتضمنها الخطة القومية للتنمية.

والتنمية الاقتصادية هى الشغل الشاغل لكل دولة من الدول سواء المتقدمة منها أو المتخلفة الرأسمالية أو الاشتراكية ولكن تختلف درجة الأهمية فى كل من هذه الدول حسب ظروفها السياسية والاقتصادية والاجتماعية فهى ضرورة ملحة فى الدول النامية حيث تحتاج تلك الدول إلى الأموال لتحقيق أهداف التنمية فهذه الدول تتصف بضعف الدخول الفردية وقلة الدخل القومى لاعتماد أغلب هذه الدول فى اقتصادها على الزراعة ومن ثم فإن حجم الدخل القومى المنخفض نسبياً وكذلك حجم الناتج القومى لا يستطيعان دفع عجلة التنمية لذلك فإن التدخل الضريبى ضرورة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، وأهم مظاهر التدخل الضريبى هو سعر الضريبة[٢].

** حيث يلعب سعر الضريبة دوراً مهماً إذ إنه من الطبيعة القانونية أو من العناصر الأساسية للضريبة. وهذا السعر الذى يتحدد به مقدار ما يقتطع من دخل الفرد أو أرباح الشركات يمثل الجزء الذى يتنازل عنه الممول جبراً أو يقتطع منه جبراً دون أى مقابل وهذا السعر قد يكون بنسبة ثابتة من المادة الخاضعة للضريبة مثل الدخل أو الإيراد أو الربح وقد يحتسب على قيمة السلعة أو نوعها بنسبة من القيمة أو حسب نوع السلعة أى نوعى. وقد يفرض بنسبة على قيمة التصرف أو التداول أو الإنفاق. وقد تناولت الآراء السعر ومدى ملاءمته للمادة الخاضعة والمدى الذى تتحقق به العدالة والمساواة.

---

(١) د. عبد الحميد احمد شكرى، التدخل الضريبى ضرورة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية، جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الاول، ١٩٩١ ص ١.

(٢) د. عبد الحميد احمد شكرى؛ المرجع السابق، ص ١٠ وما بعدها.

كذلك[1] اختلفت الآراء فى كيفية تحقيق العدالة الضريبية.. فبينما يقصد آدم سميث بالعدالة الضريبية أن يسهم كل أعضاء الجماعة فى تحمل أعباء الدولة تبعاً لمقدرتهم النسبية التى حددها بما يتمتع به المولون من دخل فى ظل حماية الدولة وبحيث تكون مساهمة أعضاء الجماعة فى الأعباء العامة بالتناسب مع دخولهم ومعنى ذلك أن آدم سميث يأخذ بالضريبة النسبية، فى حين يرى بعض كتاب المالية العامة أن الضريبة التصاعدية هى التى تحقق العدالة الضريبية لأنها هى التى تسمح بأن يسهم المولون فى الأعباء العامة كل تبعاً لمقدرته التكليفية.

** والضريبة النسبية أو مبدأ النسبية فى الضريبة يقصد به فرض الضريبة على جميع المولين بفئة واحدة تتمثل فى نسبة مئوية معينة من الإيراد مهما بلغ مقداره وتمتاز الضريبة النسبية بالسهولة فى التطبيق وعدم النظر إلى شخص الممول حيث تحصل الدولة من إيرادات الأفراد على حصص متساوية فى نسبتها ومن ثم يمتنع على المشرع مجاراة طائفة من المولين على حساب طائفة أخرى. ولكن يؤخذ على هذه الضريبة أنها أكثر وقعاً على الفقير منها على الغنى فضلاً عن أنها لا تستطيع أن تفى باحتياجات الدولة من موارد؛ حيث إنه إذا ارادت الدولة زيادة مواردها لمقابلة نفقاتها المتزايدة لاضطرت إلى رفع فئتها إلى حد يرهق صغار المولين ويشل مقدرتهم الإنتاجية وهو ما تأباه قواعد العدالة ويتعارض فى نفس الوقت مع ما تهدف إليه الدولة من نمو اقتصاداتها بتشجيع جميع أفرادها على الإنتاج.

** أما[2] الضريبة التصاعدية أو مبدأ التصاعد فى الضريبة فتقوم على أساس نظرية المنفعة النهائية ومؤداها أنه كلما زاد عدد الوحدات التى يملكها الإنسان من سلعة معينة أو من النقود قلت منفعتها تدريجياً حيث إن الوحدة الأولى التى تخصص لإشباع حاجة معينة تكون ذات منفعة كبيرة ولكن إذا خصصنا وحدات أخرى غيرها لاشباع نفس الحاجة قلت منفعة هذه الوحدات الإضافية

---

(١) عبد العزيز أحمد فتوح، النظام الضريبى ومدى تحقيقه للعدالة، جمعية الضرائب المصرية، المؤتمر الضريبى الاول، عام ١٩٩١ ص ١٠ وما بعدها.

(٢) انظر أ. عبد العزيز أحمد فتوح، المرجع السابق، ص ١١.

تدريجياً مما يسوغ تزايد عبء الضرائب بتزايد الإيراد مما يجعل صاحب الإيراد الكبير أكثر قدرة على تحمل عبء الضريبة عمن يقل عنه إيراداً. وبعبارة أخرى فإن حاجة الإنسان إلى المال محدودة وبعد أن تبلغ إيراداته قدراً معيناً وهو القدر اللازم لاشباع جميع حاجاته الضرورية فإنه يستخدم الزيادة على هذا القدر فى اقتناء الكماليات أو الانغماس فى الترف أو فى إنماء ثروته وهذا يزيد قدرة الإنسان على تحمل عبء الضريبة كلما أخذ دخله فى الزيادة مما يسوغ التصاعد فى فئات الضريبة التى تفرض عليه.

** ولما كان المقصود بالعدالة فى الضريبة هو المساواة فى التضحية بين جميع المكلفين بأدائها فإن الضريبة التصاعدية هى الوسيلة الوحيدة لتحقيق هذه المساواة حيث تزداد قدرة الممول على تحمل عبء الضريبة كلما ازداد دخله استناداً إلى نظرية تناقص المنفعة سالفة الذكر.

** وبصفة عامة فإن السعر النسبى والسعر المتغير كل له محاسنه وعيوبه ولكن تأخذ الأنظمة الضريبة بنوعى السعر فى كل فترة من فترات مراحل التطور الذى يلحق القطاعات الاقتصادية..

** وخلاصة[1] القول إن الدولة تتدخل عن طريق السعر فى تحقيق أهداف مالية واقتصادية واجتماعية فعن طريق السعر تستطيع أن تفضل وتشجع بعض القطاعات الاقتصادية، وعن طريقه تحد من بعض القطاعات الأخرى، وعن طريق السعر يظهر دور الضريبة فى التوجيه والحماية.

٥ - إذا عرجنا على الفكر الاقتصادى للمفكرين الاقتصاديين وتطوره نجد أن مفهوم العدالة مر بعدة مراحل بدأت بمرحلة عدم التمييز بين الطبقات حيث نادت الثورة الفرنسية بمبدأ المساواة فى تحمل الأعباء الضريبية بمعنى إسهام جميع أفراد الشعب دون تمييز فى دفع الضريبة، ثم تلت ذلك مرحلة أخرى رأت أن دفع الضريبة دون تميز ليس محققاً للعدالة لأن العبء الضريبى يكون أكبر على الأفراد ذوى الدخل المحدود ولذلك نادت المرحلة الثانية بتطبيق الضريبة النسبية على أساس أنها تحقق العدالة بتحمل العبء بصورة متفاوته

---

(١) انظر د. عبد الحميد احمد شكرى، المرجع السابق، ص ١١.

بتفاوت الدخول، إلا أن هذا الأسلوب أيضاً رؤى بعدها أنه لا يحقق العدالة أيضاً حيث إن فرض الضريبة بنسبة ثابتة يجعل عبء الضريبة أخف على ذوى الدخول الكبيرة ولذلك تغيرت هذه النظرية لتحقيق العدالة فى العصور الحديثة وحل محلها الرأى القائل بأن الضريبة التصاعدية هى الأقرب إلى تحقيق العدالة حيث تحقق مساهمة الممولين فى النفقات العامة كل حسب مقدرته التكليفية أى مقدرته على تحمل الأعباء الضريبية[1].

٦ - قديرى البعض - خاصة بعد انتشار الشركات متعددة الجنسيات - أن المستثمر الأجنبى فى حالة إبداء رغبته فى استثمار أمواله فى بلد ما يبحث أولاً قيمة الضرائب التى سيقوم بدفعها حالة خضوعه لها بعد انتهاء فترات الإعفاء فإذا كانت هذه الضرائب مرتفعه فإنه يحجم عن الاستثمار ويذهب إلى بلد آخر تعطيه مميزات ومعاملة ضريبية أفضل وأسعار ضرائب أقل، والرد على ذلك يتلخص فى أنه قد يكون هذا القول فيه كثير من الصحة ولكن المستثمر الأجنبى يعلم تماماً أنه سيخضع للضرائب فى يوم ما بعد انتهاء فترة الإعفاء وبالتالى لا يعيره إذا كانت الضريبة مرتفعة أو منخفضة السعر فضلاً عن أن الضرائب ليست فقط هى الشىء الوحيد الذى يبحث عنه المستثمر فهو يبحث عن المناخ الاستثمارى المناسب بأسبابه ومنها الضرائب، ويعتقد الباحث أن ارتفاع السعر وإن كان له الأثر عند بعض المستثمرين إلا أنه لن يكون السبب فى إحجام المستثمر الأجنبى عن الاستثمار[2].

**** من التقديم السابق فإن الباحث يخلص إلى المحددات التالية :**

أولاً : إن دستور جمهورية مصر العربية ينص على :

مادة ٧ من الدستور نصها (يقوم المجتمع على التضامن الاجتماعى).

مادة ٨ من الدستور نصها (تكفل الدولة تكافؤ الفرص لجميع المواطنين).

مادة ١٢ من الدستور (يلتزم المجتمع برعاية الأخلاق وحمايتها والتمكين

---

(١) أ. محمد محمد حسن طاوى، دراسة حول بعض أوجه القصور فى النظام الضريبى المصرى وآثارها على التنمية الاقتصادية والعدالة، ندوة الضرائب والتنمية الاقتصادية فى مصر من منظور إسلامى، جامعة الأزهر، عام ١٩٩٠، ص ٥.

(٢) انظر د. عبد الحميد احمد شكرى، المرجع السابق، ص ١١.

للتقاليد المصرية الأصيلة وعليه مراعاة المستوى الرفيع للتربية الدينية والقيم الخلقية والوطنية والتراث التاريخي للشعب والحقائق العلمية والسلوك الاشتراكي والآداب العامة وذلك في حدود القانون وتلتزم الدولة باتباع هذه المبادئ والتمكين لها).

مادة ٣٨ من الدستور نصها (يقوم النظام الضريبي على العدالة الاجتماعية).

مادة ٤٠ من الدستور نصها (المواطنون لدى القانون سواء وهم متساوون في الحقوق والواجبات العامة لا تميز بينهم في ذلك بسبب الجنس أو الأصل أو اللغة أو الدين أو العقيدة).

مادة ١١٩ من الدستور نصها (إن إنشاء الضرائب العامة أو تعديلها أو إلغاءها لا يكون إلا بقانون ولا يعفى أحد من أدائها في غير ذلك من الضرائب أو الرسوم إلا في حدود القانون).

ثانياً : إن السياسة الضريبية المصرية في حاجة ماسة إلى إعادة تقييم لبعض مفرداتها حتى تنجح في تحقيق الهدف الاجتماعي لها وهو تحقيق العدالة الاجتماعية. ومن أهم المفردات الواجب إعادة النظر فيها هو سعر الضريبة وضروة الأخذ بالأساليب العلمية عند تحديدها.

ثالثاً : إذا كانت التنمية الاقتصادية بما تحققه من رخاء تؤدى إلى العدالة فإن توخى العدالة وتحقيقها أيضاً يؤدى إلى شعور الأفراد بالأمان الاجتماعي والاستقرار وعدم الخوف من المستقبل وهذا بالضرورة يدفعهم إلى الالتفات إلى أعمالهم والإنتاج وعمارة الحياة، فاقتطاع الضريبة بالقدر العادل الذى يتماشى مع المقدرة التكليفية أيضاً يسمح بقدر من الادخار وبالتالي يؤدى إلى الاستثمار والإنتاج والرخاء.

رابعاً : إن دور الضريبة التقليدى أصبح لا يساير المتغيرات الاقتصادية والاجتماعية في مصر.

خامساً : فقدت الضريبة دورها كأداة لتدبير الأموال ودورها الجبائي.

سادساً : إن كثيراً من المفاهيم الضريبية السائدة قد ثبت خطؤها بمعنى أنه كلما

زادت أسعار الضرائب زادت الحصيلة . وفى الحقيقة فإن زيادة نسبة المحصَّل من الضرائب تؤدى إلى تشجيع بعض ضعاف النفوس على محاولة التهرب الضريبى بعيداً عن مشاركة الدولة لهم نتيجة للتاثير السلبى على السلوك الاجتماعى للممول .

سابعاً : المفهوم السائد أنه كلما زادت الإعفاءات الضريبية قلت الحصيلة وهذا اعتقاد خاطئ؛ لأن مفعول الحوافز الضريبية أكبر من مفعول الحصيلة .

ثامناً : إن الضريبة أصبح لها غرض متقدم وهو أنها تستهدف تحقيق آثار اقتصادية واجتماعية من زاويتين :

أ - التخفيف على الفئات غير القادرة بدلاً من الدعم أو كأسلوب لدعم هذه الفئات .

ب - استخدام الضريبة كأداة توجيه اقتصادى .

تاسعاً : إن الضريبة تحتاج إلى إعادة بناء حيث إن التغيير أو التعديل فى حد ذاته لبعض عناصرها كما يحدث فى التعديلات التشريعية الجارية لا يوفر أساساً مناسباً لإعادة هيكلة الضريبة .

عاشراً : ضرورة اختيار منهجية متقدمة لإعادة بناء الضريبة حتى تصبح توجها قومياً .

** ولما كان الموضوع مترامى الجنبات فإن الباحث سيقتصر على أثر تغيير الضرائب من حيث الأسعار على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وتطويرها لتصبح أحد أركان مناهج (الهندسة الضريبية) .

ب - طبيعة المشكلة

تتحدد قيمة الضرائب التى تفرض على الممولين بحاصل ضرب المبالغ الخاضعة للضريبة مضروبة فى نسبة الضريبة التى يجب استقطاعها من هذا الوعاء وقد تتحدد هذه النسبة بـ ٢٠٪ أو ٣٠٪ أو ٤٠٪ ... إلخ والتى يحددها التشريع السارى بالنسبة لكل نوع من أنواع الإيراد فيما يطلق عليه (سعر الضريبة) .

ويتحدد سعر الضريبة غالباً دون دراسات لأثر هذا السعر على الطاقة الضريبية للمجتمع من جهة ولا لأثر هذه الأسعار على المحاولات المتزايدة لتفادى عبء الضريبة بشتى الوسائل، بل وقد يصل الأمر إلى التهرب الضريبى فى حالة ارتفاع أسعار الضريبة مما يجعل هذا الرفع ذا أثر عكسى على حصيلة الضرائب.

ولما كانت أهم سمات الضرائب هو حيادية الضريبة وعدالة الضريبة مما يستوجب أن تكثف الدراسات حول محاولة وضع أساس علمى تتحدد بموجبه أسعار الضرائب بعيداً عن المساومات التشريعية بين مصلحة الضرائب التى تنزع إلى رفع هذه الاسعار لزيادة حصيلة الضرائب متجاهلة الطاقة الضريبية للمجتمع والممولين الذين يحاولون الوصول بهذه الأسعار إلى أدنى حد ممكن.

وباعتبار أن تحديد المبالغ الخاضعة للضريبة يتم فى ضوء القواعد والأعراف المحاسبية أو طبيعة النشاط من جهة أخرى إذا لم يكن هناك أساس محاسبى يمكن الاستناد إليه فى تحديد المبالغ الخاضعة. ولما كانت كل من الإجراءات الضريبية فى تحديد الوعاء قد وصلت إلى قواعد مقبوله قبولاً عاماً وتحاط بقدر كبير من الضمانات القانونية للممولين للوصول إلى الرقم الاقرب إلى حقيقة هذه المبالغ الخاضعة وضمان العدالة فى تحديد هذه المبالغ. وبالرغم من أن كل الدراسات قد ركزت على تحديد المبلغ الخاضع للضريبة إلا أن هذه الدراسات لم تول أى اهتمام إلى سعر الضريبة.

نخلص من ذلك إلى أنه ليس هناك تصور واضح فى الدراسات التى تتناول سعر الضريبة من ناحية، ومن ناحية أخرى فإن أى أسلوب علمى وأى عمل منهجى سوف يؤدى إلى تقليل الخلافات وتحسين العلاقة بين الإدارة الضريبية والممولين وفض الاشتباك الدائم حول سعر الضريبة.

كما أن الأسلوب المعمول به حالياً يتم فى ضوء المساومة التشريعية بين الحكومة التى تعرض مشروعات القوانين وممثلى الممولين أعضاء المجالس التشريعية، وتقف أجهزة الضرائب مكتوفة الأيدى إزاء محاولات الممولين المستمرة لخفض أسعار الضرائب فى كل مناسبة لتعديل التشريع الضريبى، بل قد يصل الامر إلى زعزعة تشريعية من كثرة هذه التعديلات التى تجرى على أسعار الضرائب بمناسبة وبدون مناسبة.

ولذلك تتحدد طبيعة المشكلة البحثية فى البحث عن أسلوب مستحدث يمكن تطويره فى ضوء الأساليب الكمية للوصول إلى أسلوب واقعى حديث لتحديد أسعار الضرائب بحيث يستند هذا الأسلوب إلى أساس علمى أو منطقى أو رياضى.

اختبار الفروض

وستتم دراسة هذه المشكلة من خلال تحليل أو اختبار صحة الفروض الستة التالية:

١ - هل يمكن الاستعاضة عن الإعفاءات الكاملة بتخفيض أسعار الضرائب؟

٢ - هل يمكن أن يكون تخفيض سعر الضريبة عاملاً مساعداً فى الحد من ظاهرة التهرب الضريبى؟

٣ - ما هو سعر التشبع؟

٤ - هل يمكن أن يكون تخفيض سعر الضريبة بديلاً عن إعفاءات عديدة واردة فى قانون الضرائب؟

٥ - هل يمكن أن تكون هناك أسعار متعددة لأنشطة متعددة؟

٦ - هل يمكن أن يخضع النشاط الواحد - بصرف النظر عن شكله القانونى - لمعاملة ضريبية واحدة؟

جـ - هدف البحث

** تسعى هذه الدراسة إلى استقرار أسعار الضرائب عن طريق انتهاج أسلوب رياضى علمى بعيداً عن الاجتهاد بحيث يمكننا أن نحدد لكل ضريبة سعراً يتناسب مع العنصر الأساسى الذى يؤثر ويتفاعل مع نشأة الأرباح ويعتبر العنصر الحاكم فى زيادة الأرباح أو انخفاضها ألا وهو (الخطر).

** فمن المعلوم أنه كلما كانت الأخطار التى تتعرض لها الأنشطة أو المهن كبيرة زادت الأرباح التى يتم الحصول عليها من هذه الأنشطة فلو انعدم الخطر أو المخاطرة انعدمت الأرباح، وكلما ازدادت الأخطار وتعاظمت زادت الأرباح

التى يحصل عليها أصحاب الأنشطة والمشروعات . والخطر ينشأ فى كل مرحلة من مراحل النشاط فكلما زادت أو طالت المدة التى يستغرقها النشاط زادت المخاطر . والمخاطرة لها أوجه متعددة منها أخطار تقلبات الطلب وأخطار تغير فنون الإنتاج وخطر تغير أذواق المستهلكين واحتمالات تلف المواد المستخدمة أو المنتج النهائى وتغير أنماط المنافسة فى الأسواق وكذلك عدد لا حصر له من المخاطر .

** وبحصر هذه الأخطار لكل نشاط فى ظل نظرية قياس الخطر ونماذج الخطر وتصميم أسعار الضرائب فى ضوئها وبالتالى ننأى بها عن الاجتهاد ونضع أساساً يمكن الدفاع عنه عند وضع التشريع أمام المجالس البرلمانية بحيث يخرج التشريع متزناً ومتناسباً مع الطاقة الضريبية الفعلية والحقيقية للمجتمع .

** وليكون هذه الموضوع هو الموضوع (دراسات مستقبلية للقرن القادم) وتتناسب هذا الجهود مع ما يستحقه هذا الموضوع من جهد وليكون مقدمة للدراسات العملية الجادة فى موضوعات الضرائب .

د - خطة البحث

سيتناول الباحث دراسة هذا الموضوع وفقاً للمنهج التالى :

الباب الأول : تحديد أسعار الضرائب وموقف المشرع المصرى منها :

الفصل الأول : الأساليب المختلفة لتحديد أسعار الضرائب .

الفصل الثانى : موقف المشرع المصرى من هذه الأساليب .

الباب الثانى : دراسة الخطر بالأرباح والإيرادات :

الفصل الأول : دراسة اقتصادية حول علاقة الخطر بالربح .

الفصل الثانى : استخدام أساليب قياس الخطر فى تحديد أسعار الضرائب .

الباب الثالث : اتجاهات أسعار الضرائب وآثارها الاقتصادية :

الفصل الأول : آراء بعض الكتاب حول تحديد أسعار الضرائب .

الفصل الثانى : أهم العوامل المؤثرة فى تحديد أسعار الضرائب .

الباب الأول

تحديد أسعار الضرائب وموقف المشرع المصرى منها

الفصل الأول

الأساليب المختلفة لتحديد أسعار الضرائب

** يقصد[1] بسعر الضريبة بيان النسبة التى يلتزم الممول بدفعها كضريبة إلى الوعاء أو المادة الخاضعة لها. وعادة يحدد المشرع الضريبى مدة الالتزام الضريبى على أساس بيان النسبة التى يدفعها الممول إلى مقدار الوعاء الذى يتحدد فى كل حالة على حدة.

** والحديث فى السعر هو الحديث عن مدى العبء الضريبى الذى يتحمله الشخص أو المخاطب بالقاعدة القانونية الضريبية. فأى ضريبة تفرض بسعر معين فإن هذا السعر ينسب لوعاء بعينه، والسعر هو منهج المشرع فى تحديد نسبة الالتزام الذى يدفعه شخص إلى الدولة منسوب للمادة التى تخضع للضريبة (وعاء الضريبة).

** وقد عرف الفقة المالى والنظام الضريبى صورة تاريخية يتحدد فيها التزام الفرد بدفع الضريبة على أساس مبلغ معين يمثل نصيبه فى الحصيلة الكلية التى تحدد سلفا وهى ما تعرف بنظام (الضرائب التوزيعية)، ثم ما لبث التطور أن أفضى إلى ضرورة تحديد الالتزام الضريبى على أساس بيان سعر ثابت يحدد نسبته إلى المادة الخاضعة للضريبة ذاتها وهذا هو نظام الضرائب (القياسية أو التحديدية)، وفى ظل هذا النظام الأخير - حيث يحدد المشرع سلفا سعر الضريبة - نرى هذا السعر إما أن يفرض بشكل نسبى (نظام الضرائب النسبية أو الضريبة النسبية) بمعنى أنه يكون ثابتًا، وإما أن يفرض بأسلوب تصاعدى

---

(١) د. زين العابدين ناصر؛ علم المالية العامة دراسة للمبادئ العامة للمالية الدولة والنظام الضريبى للمصرى، مطبعة للعرفة؛ ١٩٨١؛ ١٩٨٢ ص ١٣٢ وما بعدها.

(نظام الضرائب التصاعدية)، وأسلوب التصاعد يختلف حسب اختيار المشرع وباختلاف كل ضريبة من الضرائب، ويختار النظام الضريبى الأسلوب الفنى الذى يراه أنسب من غيره لتطبيق السعر التصاعدى **وله عدة أشكال من أهمها :**

أولاً : **التصاعد الإجمالى أو بالطبقات.**

ثانياً : **التصاعد بالشرائح.**

ثالثاً : **التصاعد بواسطة تقرير الإعفاءات.**

رابعاً : **التصاعد بواسطة تغيير قيمة المادة الخاضعة للضريبة.**

** وبصفة عامة فإن أساليب التصاعد كلها لا يخلو تطبيقها من وجوب مراعاة الدقة التامة فى تحديد الوعاء وتطبيق السعر المقرر لاجزائه المختلفة. وكل ما فى الأمر أن القاعدة القانونية التى تقرر التصاعد وتختار الأسلوب الفنى الملائم له يجب أن تتسم بالبساطة والوضوح بحيث يسهل على الممول معرفة كافة الجوانب المحيطة بالموضوع، وعلى الإدارات المالية أن تراعى اعتبارات الدقة فى ربط الضرائب التصاعدية وتحيط الممول علما بأساليب احتسابها والتى يلتزم بدفعها. **والمشرع حينما يقرر السعر التصاعدى فإن ذلك يتم بناء على مجموعة من العوامل أهمها :**

١ - النظر إلى قيمة الوعاء وتنويع السعر باختلاف هذه القيمة.

٢ - يقرر على أساسه الاستدلال على مدى فقر الممول أو يساره من خلال قيمة دخله أو ثروته مثلاً.

٣ - هناك عوامل خاصة تتفق مع طبيعة الضريبة التى يفرضها فمثلاً كان الشائع فى ضريبة التركات الاعتماد على درجة القرابة للوارث من المورث أو مراعاة الأعباء العائلية للوارث أو مراعاة سنه أو عمره وتنويع السعر بناء على هذه العوامل أو المؤشرات.

حدود فرض الضرائب والحد الأعلى للسعر[1]

** قلنا إن الضريبة تفرض بسعر معين ينتسب إلى وعائها أو مقدار المادة الخاضعة لها ويثور السؤال الآتى: (**هل سلطة الدولة مطلقة فى تحديد السعر الذى تفرض به ضرائبها، أم أن هناك حدوداً تقف عندها فلا تتعدى الضرائب تلك الحدود؟**).

** إن الضريبة لا يمكن أن تقتطع من الدخل القومى ما يكون لازما لاستهلاك أفراد المجتمع وبالتالى فلا يمكن للضريبة أن تمس ما يعرف (بحد الكفاف) باعتباره الحد الضرورى للمحافظة على الكفاية الإنتاجية للمجتمع والذى لا يجوز المساس به حتى لا تقل رغبة الأفراد فى العمل أو الادخار، ولذلك فإن فرض الضرائب وتحديد السعر هنا يتوقف على حجم الدخل القومى مطروحاً منه ما يلزم للاستهلاك وللاستثمار وتحديد الثروة القومية. **وهناك اعتبارات عديدة من أهمها الحدود التالية:**

أولاً: يميل الأفراد إلى الشعور بمزيد من الرفاهية الاقتصادية واستهلاك المزيد من السلع والخدمات ويحرصون على تحقيق مستوى يزيد على حد الكفاف للتمتع بالقدر الزائد على هذا الحد. فإذا كانت الضريبة موجهة بطريقة معينة من حيث نوعها وسعرها لامتصاص القدر الزائد على حد الكفاف فإن رغبة الأفراد على العمل والادخار تتضاءل ويحدث نقص فى مستوى النشاط الاقتصادى للبلد كله وقد لا يكون من صالح الدولة.

ثانياً: إن دراسة الوعى المالى للأفراد ومدى ما يتمتعون به من ضمير حى يستحثهم على أداء واجبهم الضريبى أمر ضرورى فى فرض الضريبة وتحديد سعرها بدراسة اتجاهات الرأى العام والتعرف عليها. ومن هنا تأتى صلة فرض الضرائب بأوجه الإنفاق العام أو بمدى تدخل الدولة لتحقيق المنافع العامة حيث يتوافر الإحساس لدى الأفراد بأن كل ما يدفعونه من ضرائب ينعكس عليهم فى صورة إنفاق عام رشيد يستهدف صالحهم وبالتالى العبء الضريبى لا يكون وقعه ثقيلاً على النفوس. وعلى أية حال فإن مشكلة مدى قدرة الأفراد على تحمل الضرائب

---

(١) انظر د. زين العابدين ناصر، المرجع السابق، ص ١٤٣ وما بعدها.

بأسعارها المطبقة تتطلب دراسة للطاقة الضريبية التى توضح مدى قدرة المجتمع على تحمل أعباء الضرائب .

ثالثاً : يجب أن يتماشى فرض الضرائب وتحديد سعرها مع احتمالات رد الفعل النفسى لدى الأفراد . فضرائب الدخل مثلاً تقتطع جزءاً من الدخل عند الحصول عليه، وقد يكون هذا الدخل متحققاً من عناء وجهد بذله الممول وبالتالى فإن فرضها يجب أن يكون بسعر ضئيل يخفف من وطأة عبئها لدى الأفراد .

الفصل الثانى

موقف المشرع المصرى من هذه الأساليب

إن المشرع الضريبى المصرى قد أخذ بمبدأ التصاعد فى الضريبة العامة على الدخل وفى أسعار الضرائب على الأرباح التجارية والصناعية والمهن غير التجارية وضريبة المرتبات ولم يأخذ بها بالنسبة للضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة[١].

تطور أسعار الضرائب فى مصر

إن المتتبع لتطور سعر الضريبة يقف مذهولاً إزاء ما تقرر من رفع لسعر الضريبة.

هذا الرفع الذى نراه نتيجة طبيعية لما يعيب نظام الضرائب من عيوب وما يشوبه من قصور، والطريقة السهلة هى رفع السعر[٢].

وبدراسة التطورات التى طرأت على الضرائب المفروضة فى مصر يتبين ما يأتى:-

أولاً: الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة:

جاءت المادة ٧ من القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ لتقرر (حدد سعر الضريبة بعشرة فى المائة من الإيرادات التى تسرى الضريبة عليها على أنه كتدبير مؤقت لا تحصل الضريبة فى سنتى ١٩٣٨، ١٩٣٩ إلا على أساس ٧٪ ثم على أساس ٨٪ ابتداء من سنة ١٩٤٠ و٩٪ ابتداء من سنة ١٩٤١ و١٠٪ ابتداء من سنة ١٩٤٢[٣]) ثم ما لبث أن تطور سعرها حتى أصبح الآن ٣٢٪.

---

(١) انظر أ. عبد العزيز أحمد فتوح، المرجع السابق، ص ١١.

(٢) أ. حكمت محمد حنفى، ندوة الضرائب والتنمية الاقتصادية فى مصر من منظور الإسلامى، جامعة الأزهر، ١٩٩٠ ص ٣.

(٣) أ. مصطفى سيد أحمد الصياد، عدم دستورية عقوبة التهرب الضريبى ومشاكل الإدارة الضريبية، دار الفكر العربى، ١٩٩٥ ص ٥٣.

ثانياً : الضريبة على الأرباح التجارية والصناعية[1] :

بدأ تحديد سعر هذه الضريبة قياساً على سعر الضريبة على إيرادات رءوس الأموال المنقولة أى ١٠٪ ثم تطور حتى ١٩٤٩ فأصبح ١٢٪ ثم تطور وأصبح بشرائح تصاعدية تتراوح ما بين ٢٠٪ وحتى ٣٢٪ ثم تدرج فى الصعود حتى وصل إلى ٤٠٪ والآن ٤٨٪.

ثالثاً : الضريبة على المرتبات والأجور :

بدأ سعر الضريبة فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بشرائح تتراوح ما بين ٢٪، ٧٪ ثم تدرج فى الصعود حتى أصبحت الشرائح تتراوح ما بين ٢٪، ٢٢٪.

رابعاً : الضريبة على أرباح المهن غير التجارية :

بدأ سعر الضريبة فى ظل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بنسبة تتراوح ما بين ٢٪ و٧٪ ثم تدرج فى الصعود حتى أصبح يتراوح ما بين ١٨٪، ٣٠٪ علماً بان هذه الضريبة كانت هزيلة تفرض فى أول صدور القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ على أساس مظاهر خارجية لا تمت بصلة إلى حقيقة صافى ربح الممول والادهى والأمر أنه كان يعفى صاحب المهنة الحرة من تلك الضريبة الهزيلة إذا ما بلغ سن الستين ميلادية رغم أن خبرته وشهرته لا تتبلور إلا فى هذه السن وما بعد هذه السن وذلك قبل تعديل القانون رقم ١٤ لسنة ١٩٣٩ بالقانون رقم ١٤٦ لسنة ١٩٥٠ باتخاذ الأرباح الفعلية للممول أساساً لفرض الضريبة.

خامساً : الضريبة على أرباح شركات الأموال :

حدد سعر الضريبة بواقع ٣٢٪ فى سنة ١٩٨١ ثم تدرج فى الصعود حتى وصل إلى ٤٠٪ ويلاحظ أن المشرع لم يلجأ هنا لتصاعد الضريبة وإنما أخذ بأعلى سعر كما استثنى شركات البحث عن البترول وفرض عليها سعراً قدره ٤٠,٥٥٪ وهو سعر الضريبة على القيم المنقولة فى القانون القديم.

سادساً : الضريبة العامة على الدخل :

فرضت هذه الضريبة التكميلية بالقانون رقم ٩٩ لسنة ١٩٤٩ على صافى

---

(١) أ. حكمت محمد حنفى، المرجع السابق، ص ٣ وما بعدها.

مجموع إيرادات الممول من كافة المصادر تحقيقاً للعدالة ووصولاً إلى المقدرة التكليفية الحقيقية للممول من كافة مصادر إيراده وحدد سعرها على أساس تصاعدى بالشرائح مع إعفاء الشريحة الأولى وقدرها ١٠٠٠ج وبسعر ٥٪ على الشريحة الثانية ويتصاعد السعر ليصل إلى ٥٠٪ على الشريحة والأكثر من ١٠٠٠٠٠ جنيه ثم تطورت أسعار الضريبة إلى أن وصلت فى ظل القانون رقم ٥٢ لسنة ١٩٦٥ إلى ٩٥٪ الأمر الذى يتبين معه مدى قسوة هذه الضريبة بالنسبة للأسعار التصاعدية وظل الوضع هكذا حتى سنة ١٩٧٨ فبصدور القانون رقم ٤٦ لسنة ١٩٧٨ تعدلت أسعار الضريبة وأصبحت ميسرة نسبياً إذا ما قيست بالوضع السابق ورفع حد الإعفاء بالنسبة للشريحة الأولى من ١٠٠٠ج إلى ١٢٠٠ج وظل هذا الوضع القاسى حتى سنة ١٩٨١ حيث تم رفع حد الإعفاء للشريحة الأولى من ١٢٠٠ج إلى ٢٠٠٠ج فى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ بإصدار قانون الضرائب على الدخل. ثم جاء القانون رقم ٨٧ لسنة ١٩٨٣ معدلاً لبعض أحكام القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ ليزيد من قسوة هذه الضريبة بأن جعل السعر على الشريحة التى تتجاوز ٢٠٠٠٠٠ جنيه ٦٥٪ بعد أن كانت قبل التعديل ٥٠٪ على الشريحة التى تتجاوز ٧٥٠٠٠ جنيه حتى الغيت تلك الضريبة بصدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ قانون الضريبة الموحدة.

استحداث بعض الرسوم لزيادة أسعار الضرائب بشكل غير مباشر:

بالإضافة إلى ما سبق فإن المشرع قد فرض رسم تنمية الموارد المالية للدولة فيما يزيد على ١٨٠٠٠ جنيه فى السنة على الأوعية الخاضعة للضرائب النوعية، ومؤدى ذلك هو مصادرة إيراد الممول عند بلوغه شريحة معينة فى الضريبة العامة على الدخل.

الباب الثانى

دراسة علاقة الخطر بالأرباح والإيرادات

الفصل الأول

دراسة اقتصادية حول علاقة الخطر بالربح

** انتهت الدراسات الاقتصادية إلى أن أى مشروع يتعرض لدرجات من المخاطر حسب نوع النشاط الذى يزاوله.

أ - النشاط التجارى

** تعتبر التجارة وسيلة لتداول السلع والخدمات. فيحصل البائع (التاجر) على ربحه من اكساب السلع منفعة مكانية أو زمانية أو شكلية... إلخ.

** وتنحصر المخاطرة التى يتحملها البائع فى ارتفاع أو انخفاض أسعار السوق عن السعر الذى حصل به البائع على هذه السلعة.

** وهذا الخطر كلما زادت تقلبات الأسعار وكلما طال الزمن بين البيع والشراء كانت المخاطرة أكبر، ولما كان نقل المنافع فى العادة يستغرق وقتاً قصيراً فى سلع عمرها طويل نسبياً فإن المخاطرة التى يتعرض لها تاجر السلع الغذائية والزراعية تكون أكبر مما يتعرض له تاجر السلع الصناعية.

** ويلاحظ أن الربح الذى يخطط له البائع سيغطى ضمن ما يتضمنه:

التكلفة + الربح + عائد المخاطرة

** وفى الواقع فإن عنصر الربح وعائد المخاطرة لا يتميزان فى الواقع العملى ويندمجان تحت مفهوم وعنوان واحد وهو (عائد المتاجرة) أو الربحية(١).

---

(١) أ. عصام الدين احمد خليفة؛ نحو اسلوب افضل لتحديد اسعار الضرائب؛ ندوة الضرائب والتنمية الاقتصادية؛ جامعة الأزهر ١٩٩٠، ص ١٦.

ب - النشاط الصناعى

** وفى هذه المرحلة سنتناول خطواتها لقياس الخطر فى:

١ - الحصول على الخامات والمواد. وهذا يحوى احتمالات اختلاف المواصفات والتلف.

٢ - مرحلة التصنيع وتحوى احتمالات خطر الفاقد.

٣ - مرحلة التوزيع للمنتج النهائى وتحوى الراكد والتالف.

علاوة على ما سبق أن تناولناه فى النشاط التجارى + طول المدة من تاريخ بداية التصنيع حتى انتهاء التوزيع.

ومن ثم فإن عدم الاستقرار وارتفاع الخطر هما أكبر ظواهر الصناعة وبالتالى فإن المنتج يخطط عائده فى درجة أعلى من الدرجة التى يخطط لها التاجر.

ج - النشاط المهنى:

وبدراسة هذا النشاط وطبيعته نجد أن المهنيين نوعان:

النوع الأول: يكسب قوته اليومى من عمل غير منظم.

وفيه يقنع بما يعرض عليه لعدم وجود أعباء وقلة الخطر.

النوع الثانى: يزاول نشاطه فى تجارة منظمة.

وفيه يكون الخطر أكبر لقيام منشاة علاوة على الالتزامات تجاه العملاء والغير وعقود والتزامات ومواد خام يصنعها لحسابه أو لحساب الغير(١).

الربح فى كل نوع من أنواع النشاط

لما كانت هناك علاقة بين الخطر والربح كما تقدم.. ولما كانت الضرائب تنصب على الأرباح، فإن هناك علاقة وثيقة بين الضرائب والخطر الذى تتعرض له كل صناعة أو تجارة أو حرفة أو مهنة، ومن ثم يتعين أن يتم تصميم أسعار الضرائب بشكل يعكس العلاقة السابقة.

---

(١) أ. عصام الدين احمد خليفة، المرجع السابق، ص ١٦ - ١٧.

بالإضافة إلى ذلك فإن الباحث يرى أن المقصود بالخطر هو الخطر الكامن المصاحب لنوعية أنشطة محددة بذاتها بحيث إنه من النظرة الأولى يتضح أن عائد هذا النشاط لا يمكن أن يتناسب مع الخطر المتنامى الذى يحمله هذا النشاط فى طياته.

ومن ثم فإن بعض الأنشطة ذات الخطورة غير العادية يجب أن يتدخل المشرع الضريبى تجاهها بمعاملة تفضيلية تميزية حتى يمكن أن يغامر أصحاب رءوس الأموال فى التوجه لمثل هذه الأنشطة وخصوصاً أنها بالإضافة إلى الخطر غير العادى فإنها تتطلب أيضاً استثمارات غير عادية وهذا يعقد المشكلة ويزيد من خطورتها ومن ثم لا بد من التدخل بالمايزة السعرية لأسعار الضرائب لتلك الأنواع من الأنشطة مع إرجاء بحث المايزة السعرية لباقى أنواع الأنشطة التى يعتبر الخطر بالنسبة لها غير عادى (لبحوث مستقبلية) ليصبح منهج الهندسة الضريبية هو الأسلوب العلمى لتحديد أسعار الضرائب من واقع طبيعة الأنشطة والخطر الذى يتعرض له.

الضوابط

١ - وضع النموذج المناسب الذى يحدد الخطر فى كل فرع من فروع النشاط على تعددها.

٢ - استخراج درجة الخطر حتى تعكس سعر الضريبة الملائم.

٣ - وضع معامل تميز فى ضوء أن متوسط هذه الأخطار يمثل الطاقة الضريبية للمجتمع.

٤ - الترجيح فى ضوء درجات الخطر السابقة[١].

---

(١) أ. عصام الدين أحمد خليفة، المرجع السابق، ص ١٧ - ٣٠ - ديسمبر - ٩٦.

الفصل الثاني

استخدام أساليب قياس الخطر فى تحديد أسعار الضرائب

أولاً : الأنشطة التجارية

كما اسلفنا القول فإن الخطر المتمثل فى تلك الأنشطة هو الخطر الناتج عن تداول السلع والخدمات وخلق المنافع.

ويقترح الباحث أن يستخدم فى ذلك

نماذج التنبؤ PREDICTION MODELS

حيث إن هناك خطراً ولكنه محدود ومحسوب.

ثانياً : الأنشطة الصناعية

ونظراً لتعدد الخطر فهو خطر مركب ويستلزم نموذجًا رياضًا معقداً لقياسه.

ويرى الباحث انه يمكن استعارته من نماذج الخطر المستخدمة فى التامين.

ثالثاً : الأنشطة المهنية

اختلفت الآراء فى تحديد معنى المهن فمن قائل إنها المهن التى تستلزم الحصول على مؤهل عال إلى المهن التى يشترك أصحابها فى نقابات مهنية إلى تلك التى يصدر بتحديدها قرار وزارى.. إلى أن صدر حكم محكمة النقض رقم ١١٣ لسنة ١٩٢٦ قضائية فى ١٣ / ٤ / ١٩٦١ واعتبر هذا الحكم تعريفاً شاملاً للمهن الحرة الأساس فيها هو العمل، وتقوم على الممارسة الشخصية لبعض العلوم والفنون ولا يمنع من اعتبارها كذلك أن يكون الربح مختلطاً ونتيجة استثمار رأس المال والعمل متى كان العمل هو المصدر الأول والغالب.

** أما معنى المهن غير التجارية فهى المهن التى لم ترد فى قانون التجارة وبالتالى هى المهن التى لا تخضع لضريبة الأرباح التجارية والصناعية[١] ويقصد بالمهنة

---

(١) انظر العرباوى وآخرين، المرجع السابق، ص ٢١٣.

العمل الذى يزاوله الشخص ويعتبر مهنته وتستلزم أن يؤهل نفسه له ويمارسه على وجه الاعتياد.

أما النشاط فهو بذل أى جهد لدرجة لا ترقى إلى الامتهان ليصبح مهنة ولا تدنو لتكون عملاً عارضاً.

وهذا النوع يقوم على استخدام الفن المهنى + تجهيزات وآلات وأدوات مساعدة.

وفيه يتمثل الخطر فى أن معظم المخاطرة فى الفن المهنى.

والفن المهنى متوقف على الصحة ودرجة الخبرة والتعليم.

التجهيزات: وهى تتدرج من أدوات بسيطة إلى أجهزة الكترونية وتحتاج إلى منحنيات التعلم ومقاييس لاكتساب المهارات ومقياس أخطار العمر، وكذلك التقدم التكنولوجى فى مجال الادوات والآلات ولكن تتميز عن الاعمال الصناعية المماثلة لها فى نفس الظروف بأن الفترة بين أداء العمل ونشأة الإيراد تكون قصيرة نسبياً.

ونحتاج إلى نموذج أكثر تقدماً وتعقيداً وفيها نعتمد على سلاسل ماركوف Marcof chains

رابعاً: أرباح شركات الأموال

ويتحدد الموقف بالنسبة لها حسب النشاط الذى تزاوله (صناعى – تجارى... إلخ) وذلك لان العبرة بالعمليات التى تمارسها المنشأة وليس شكلها القانونى.

وبذلك يتحقق الفرض السادس من فروض البحث.

خامساً: الضريبة الموحدة

فى ظل أحكام القانون ١٤ لسنة ١٩٣٩ وتعديلاته حتى القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ كان الوضع السارى فى ضوء الضرائب النوعية.

وبصدور القانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ بشأن الضريبة الموحدة يثور التساؤل: ما هو الحال فى ظل الضريبة الموحدة؟

ويرى الباحث أن تصمم الضريبة الموحدة فى ضوء نسبة الخطر فى كل عنصر من عناصر الدخل:

مثال: فلو فرض أن ممولاً عناصر دخله تنحصر فى الآتى:

١٠٠٠ جنيه مرتبات، ٥٠٠٠ جنيه مهنًا غير تجارية، ٣٠٠٠ جنيه أرباحًا تجارية

فإن مجموع الدخل يساوى ٩٠٠٠ جنيه ويحسب لكل عنصر كالتالى:

المرتبات = $\frac{١٠٠٠}{٩٠٠٠}$ X نسبة الخطر لهذا العنصر

المهن غير التجارية = $\frac{٥٠٠٠}{٩٠٠٠}$ X نسبة الخطر لهذا العنصر

الأرباح التجارية = $\frac{٣٠٠٠}{٩٠٠٠}$ X نسبة الخطر لهذا العنصر

وهكذا

سادساً: أنشطة ذات أسعار مميزة لتحقيق أغراض قومية

يرى الباحث أن هناك بعض الأنشطة التى تحتاج إلى **أيديولوجية متميزة** فى تحديد أسعارها بما يتلاءم مع الدور المخطط لتلك الأنشطة فى زيادة الدخل القومى منها على سبيل المثال أنشطة إنشاء - وليس للممارسة - للمجتمعات العمرانية الجديدة، النشاط التصديرى، شركات إنشاء المرافق.... إلخ.

** ويرى الباحث أنه يمكن على سبيل المثال إعطاء النشاط التصديرى حافزاً سعريًا يتمثل فى تنصيف سعر الضريبة المفروضة على النشاط التجارى، كذلك بالنسبة لنشاط التصنيع بغرض التصدير يمكن منح هذا النشاط حافزاً سعريًا يتمثل فى ثلث سعر الضريبة السارى، كذلك الأمر بالنسبة للشركات التى تقوم بإنشاء المجتمعات العمرانية الجديدة ومد المرافق على حسابها يمكن منحها حافزاً سعريًا مخففًا جداً طوال حياة المشروع افضل بكثير من منح إعفاء زمنى لمدة محددة.

** كما يرى الباحث أنه لما كانت التنمية تتطلب مما تتطلبه جذب رءوس الأموال إلى بعض المشروعات كبيرة الخطر قليلة الربح فى الأجل القصير غالباً أو الأجل

القصير والطويل فى بعض الأحيان.

** وأن منح إعفاءات مهما كانت طول مدتها لن يكون هو الأسلوب المناسب لجذب الاستثمارات إلى هذه الأنشطة والمشروعات لأن المستثمر ينسحب لانتهاء الإعفاء وخضوعه للسعر المرتفع السائد.

** لذلك فإن الباحث يرى أن ممايزة الأسعار طبقاً لنوع الخطر الذى قد تتعرض له بعض الأنشطة قد تكون مفيدة فى بعض المشروعات ذات الخطر العالى أو المشروعات التى يكون هدفها البنية الأساسية والطرق والموانئ والمطارات.

** ومن ثم سوف يوفر السعر «التشجيعى» أو الممايزة ميزة أساسية لدفع المستثمر إلى الاستثمار فى الأنشطة المحاطة بدرجة كبيرة من الخطر والمخاطرة أو الأنشطة الخطرة وخاصة أن سياسة الدولة فى الوقت الحالى هى التوجه الكامل لاستغلال الموارد ومعظمها فى مناطق نائية أو معدومة المرافق أو تتطلب استثمارات كبيرة سوف يتحمل الجيل الحالى عبء السعر المخفف الخاص بها لصالح تنمية وازدهار الأجيال القادمة.

** وهذا يحقق الفرض الخامس من فروض هذا البحث.

سابعاً: ضريبة المرتبات والأجور

وهى تتعرض لخطر واحد هو الاستعداد البدنى والذهنى، وهذا الخطر يمكن قياسه بالسلسلة الزمنية للأعمار مثل الحال فى شركات التامين ويمكن استخدام القياس الصحى الدورى فى تحديدها، ولما كانت ضريبة المرتبات محل فرضها هو العنصر البشرى الذى يمكن أن يتعرض لمخاطر كبيرة نتيجة المرض أو ضعف الصحة أو ضعف الإنتاجية أو الشيخوخة أو ضعف المستوى الإنتاجى مما يؤثر فى مقدرة الأشخاص الكسبية ولذلك يجب أن يتمتع الدخل الناشىء من هذا العنصر برعاية وعناية خاصة تتمثل فى (محاباة) ويرى الباحث أنها يجب أن تتمثل فى رفع حد الإعفاء بحيث يغطى كل الاحتياجات الأساسية أياً كان مقدارها حماية لهذا **الأصل ذى الأخطار المرتفعة والمتنامية.**

الباب الثالث

(اتجاهات أسعار الضرائب وآثارها الاقتصادية)

الفصل الأول

آراء بعض الكتاب حول تحديد أسعار الضرائب

فكرة مشاركة الدولة للممول فى الدخل

عن طريق أسعار الضرائب

١ - يرى الباحث أن هذا المفهوم يفترض المشاركة فى الربح والخسارة فى حين أن الواقع الفعلى هو المشاركة من جانب الدولة فى الربح فقط دون الخسارة (مفهوم أذعانى).

٢ - كما أن الباحث يرى أن مفهوم المشاركة فى حقيقته فى العمل ورأس المال أو فى كليهما وهذا لا يتوافر من جانب الدولة.

٣ - كما يرى الباحث أن مفهوم الضريبة هو عدم المساس بالاحتياجات الأساسية للممول. ووفقاً لمنهج الرفاهية الاقتصادية يجب ألا تمس حاجاته الضرورية والأساسية وبعض الكماليات الضرورية مثل توفير فرصة لتعليم أولاده فى مراحل التعليم المختلفة أو مثل سفره وأسرته إلى خارج البلاد بالإضافة إلى السياحة الداخلية وكذلك مصاريف العلاج الطبية للأسرة ووفقاً لمنهج الرفاهية يتعين استبعاد مثل تلك التكاليف.

٤ - يرى بعض الكتاب والمفكرين[1] أن سعر الضريبة يفرض على صافى الأرباح الفعلية وبالسعر الوارد به فى القانون غير أن المشاهد عمل فرض أسعار مختلفة ومتنوعة تأخذ طابع الاستثناء قد تكون بسبب رغبة المشرع فى تميز محاسبة

---

(١) أ. د. يحيى أحمد مصطفى قللى؛ دراسة انتقادية لأسعار الضرائب النوعية على الدخل؛ مجلة المال والتجارة - العدد ٢٧٥ - ٥ مارس ١٩٩٢ ص ٣ وما بعدها.

بعض العمليات والإيرادات عن بعضها لعلة؛ وإما قد تفرض الضريبة بالسعر المقرر قانوناً ولكن الاختلاف يكون فى معادلة التحاسب الضريبى للنشاط أو العمليات وتحديد الأرباح والتى تتم وفقاً لأسس معينة (ثابته أو حكمية) مما يجعل السعر الضريبى المقرر قانوناً فى هذه الحالة سعرًا له طابع خاص بسبب فرضه على أرباح غير فعلية. إزاء تعدد الاستثناءات والاتجاهات السعرية المختلفة المفروضة على الأوعية الخاضعة للضريبة تطفو مشكلة السعر الضريبى، الأمر الذى يخضع النظام السعرى للتقييم شأنه فى ذلك شأن أى نظام يواجه انتقادات ويشوب تطبيقه عيوب واعتراضات.

٥ - يرى البعض على سبيل المثال أن محاسبة نشاط العمولة والسمسرة على النحو الوارد بالقانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ قد خلقت أحكامًا مغايرة عن الأحكام العامة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية والسعر بصفة خاصة. ففى الوقت الذى يحدد وعاء الضريبة وفقاً للمبادئ المحاسبية المتعارف عليها (مبدأ سنوية الضريبة ومبدأ الربحية) وذلك على أساس صافى الأرباح التى يحققها الممول أو المشروع خلال السنة من جميع عملياته يشاهد فرض السعر على أساس إجمالى أرباح كل عملية على حدة وحجز الضريبة من المنبع على كل مبلغ يدفع كعمولة أو سمسرة بغير أى خصم لمقابل الأعباء العائلية أو تخفيض للتكاليف للوصول إلى صافى الربح. فى الوقت الذى يخضع فيه صافى أرباح ممول الصفقة الواحدة للضريبة بالسعر المقرر قانوناً يخضع إجمالى إيراد ممول العمولة والسمسرة العارضة لنفس السعر، وذلك فعل من شأنه تعميق فجوة التفرقة بين ممولى الضريبة الواحدة، وفرض الضريبة على العمولة والسمسرة العارضة بالأسعار التصاعدية التى نص عليها القانون من خلال نص المادة (٣١) يمكّن الممول من الإفلات من هذه الأسعار وذلك بتجزئة مبالغ العمولة والسمسرة التى حصل عليها بالاتفاق مع الدافع لها. مما تقدم يعنى فرض السعر المقرر قانوناً على إجمالى الإيراد كأساس للتحاسب الضريبى بالنسبة للسمسرة والعمولة العارضة هو فى حكم الاستثناء السعرى. وإن أحاط ذلك كثير من المحاسن فى مجال مكافحة التهرب الضريبى إلا أنه قد

شاب تطبيقه بعض من العيوب[1].

٦ - ويرى البعض[2] لحل المشاكل السعرية ضرورة تصميم جداول مبسطة وعدم التوسع فى الاستثناءات السعرية وإعادة النظر فى الأسعار تجنباً لمصادرة الربحية وزيادة حدود الأعباء العائلية لتخفيف حدة السعر الضريبى وتخفيف حدة السعر للورثة القصر وفرض سعر نسبى خاص للعمولة والسمسرة العارضة واستخدام سعر موحد لممولى الضريبة الواحدة وفرض السعر على الأرباح الحقيقية للتصرفات العقارية وفرض ضريبة ثابته بسعر خاص على نشاط السيارات.

---

(١) د. يحيى احمد مصطفى؛ مجلة البحوث، اكاديمية السادات للعلوم الإدارية، التباين للأنشطة الخاضعة للضريبة على الأرباح التجارية والصناعية، المجلد ١، العدد ٢، ١٩٨٧، ص ٧ وما بعدها.

(٢) د. يحيى احمد مصطفى قللى، دراسة انتقادية لأسعار الضرائب على الدخل، مجلة المال والتجارة، العدد ٢٧٨، ٥ يونيو سنة ١٩٩٢ ص ٥ وما بعدها.

الفصل الثاني

أهم العوامل المؤثرة فى تحديد أسعار الضرائب

كما اسلفنا القول فإن التدخل الضريبى ضرورة للتنمية الاقتصادية والاجتماعية وأهم مظاهر التدخل الضريبى هو سعر الضريبة.

وتظهر طبيعة المشكلة فى أنه بالرغم من الدور الحيوى والأساسى للضريبة فى التنمية إلا أن الدولة قد تجد أنه من الأنسب التضحية بهذا الدور فى سبيل تحقيق أهداف أكثر حيوية وأكثر مناسبة للتنمية.

وبعد أن ثبت لنا دور الحوافز الضريبية فى جذب الاستثمارات فى بعض الأنشطة ذات الخطورة الخاصة والكامنة. تثور مشكلة مدى إمكان استبدال الإعفاء الكامل بتخفيض سعر الضريبة.

وقد تبنى هذا الاتجاه كل من[١]:

١ - فنزويلا التى قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٠٪ إلى ٣٠٪ وقلصت الإعفاء من ١٠ سنوات إلى ٣ سنوات.

٢ - الأرجنتين التى قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٥٪ إلى ٢٢٪ وإلغاء الإعفاء كلية.

٣ - هونج كونج استبدلت الإعفاء كلية بتخفيض سعر الضريبة من ٤٢٪ إلى ١٤٪.

٤ - اليونان التى قامت بتخفيض سعر الضريبة إلى ١٢٪ بعد سنوات الإعفاء.

٥ - إندونيسيا التى قامت بتخفيض سعر الضريبة من ٤٠٪ إلى ٢٨٪ وإلغاء كل الضرائب الإضافية المحلية والتكميلية.

ويستفاد مما تقدم أن الضريبة يمكنها فى بعض الأنشطة لبعض البلدان أن تحل

---

(1) U. S study groups, The impect of tax incentival on the economy of developing countries, 1992.

كلياً أو جزئياً محل الإعفاءات الكاملة وهذا يحقق مفهوم العدالة ويحقق الفرض الأول من فروض هذا البحث. بعد أن اتضح للباحث أهمية تخفيض سعر الضريبة وإمكان أن تحل محل الإعفاء الكامل باعتبار أن ما يؤرق المستثمر هو ما سوف يدفعه بعد نهاية فترة الإعفاء - وخصوصاً فى بعض الصناعات التى قد لا تصبح مربحه أو منتجة إلا بعد انقضاء هذه الفترة - إلى هجر نشاطه .. لذلك سوف تظهر مشكلة تعدد وتنوع الإعفاءات التى تمنحها الدولة للمستثمرين.

وقد يبدو لأول وهلة أن الإعفاءات كلها خير للمستثمرين وأنها سوف تجلب المزيد من الاستثمارات.

والواقع غير ذلك حيث إن المستثمر عندما نكيل له الإعفاء سوف يتشكك فى مقدرة الدولة الاقتصادية يتبادر إلى ذهنه أن الدولة تحاول القضاء على المشاكل المعاكسة للاستثمار بمنح إعفاءات عديدة.

ومن ثم فإن منح إعفاءات عديدة ومتنوعة دون مبرر يشكك فى قدرة الاقتصاد ومناخ الاستثمار فى الدولة (أثر نفسى).

مما يجعل الإسراف فى منح الحوافز قد تأتى بأثر عكسى فى جذب الاستثمارات وتجربة الدول الصناعية والنمور السبعة تخلو من إعفاءات عديدة ومستبدل بها أسعار معقولة لأن شعور الممول بأن الدولة شريك فى أرباحه دون مساهمة فى رأس المال سيسبب له ضيقًا شديداً تجاه هذا الشريك، ومن ثم فإن تخفيض أسعار الضرائب قد يكون بديلاً أصلح لتعدد وتنوع الإعفاءات.

وهذا يحقق الفرض الرابع من فروض هذا البحث.

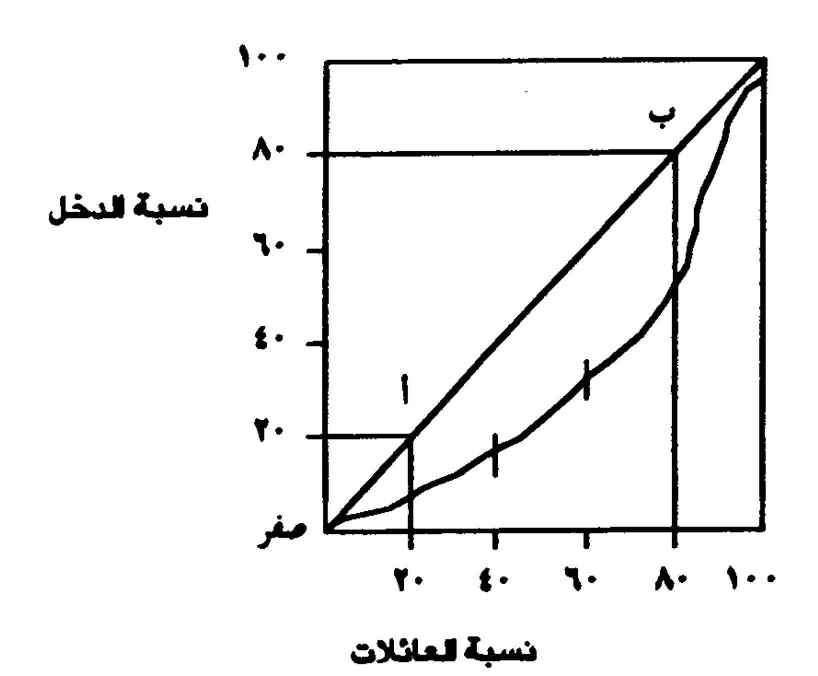
وهذا التسلسل يقودنا إلى دراسة منحنى لورنز[1] للوقوف على سعر التشبع الذى بعده يكون فرض الضريبة فى غير صالح المستثمر أو الاقتصاد أو الحصيلة.

منحنى لورنز LORENZ CURVE

يعتبر منحنى لورنز أداة مفيدة لتوضيح أنصبة الدخل النسبية. ويرسم منحنى لورنز فى مربع كما فى الشكل التالى:

---

(١) د. محمد عبد الصبور محمد على، الاقتصاد الاجتماعى، ١٩٩١ - ١٩٩٢ ص ٢٧٥ وما بعدها.



شكل توضيحي يوضح منحني لورنز لتوزيع الدخل

يقيس المحور الأفقى نسبة العائلات، ويقيس المحور الراسى نسبة الدخل قبل الضرائب، وكلما تحركنا من صفر إلى ١٠٠ على أى من المحورين فإن النسبة تتراكم أو تتصاعد . وهذا يعنى أن القيم المصاحبة لأقل من ٢٠٪ أقل من ٤٠٪، وأقل من ٦٠٪ وهكذا فإن الخط المائل (قطر المربع) يعتبر خطًا مرجعيًا . أى أنه يضم نسبًا متساوية للقيم على طول كل محور ويمثل مساواة تامة لتوزيع الدخل . فعلى سبيل المثال تمثل النقطة أ التى تقع على قطر المربع الحالة التى فيها تحصل أقل من ٢٠٪ من الأسر على ٢٠٪ من الدخل وتمثل النقطة ب الوضع الذى تحصل فيه أقل من ٨٠٪ من الأسر على ٨٠٪ من الدخل.

فإذا كان المنحنى الحقيقى لأنصبة الدخل مطابقًا للقطر فإن الدخل يوزع تماماً بالتساوى . وفى الحالة التى يبتعد فيها المنحنى الحقيقى عن القطر يكون هناك عدم مساواة فى توزيع الدخل .

ويخبرنا منحنى لورنز بالشكل السابق بأن أقل من ٢٠٪ من العائلات تحصل على ٥٪ من الدخل . وأقل من ٨٠٪ من العائلات تحصل على ٥٪ (أو تزيد قليلاً) من الدخل . وهذا يعنى أن أعلى ٢٠٪ من الأسر تحصل على أكثر من ٤٠٪ من الدخل الكلى .

وبوضعها بصيغة أخرى فإن أعلى ٢٠٪ من العائلات تحصل على أكثر من

ثمانية أضعاف الدخل الذى تحصل عليه أقل ٢٠٪ من العائلات.

مما سبق يتضح أنه فى حالة التشبع بعده لو زادت الضريبة تبدأ الحصيلة فى الانخفاض أو محاولة الخروج من النشاط الاقتصادى أو التهرب أو ظهور صور جديدة لتلافى وتفادى عبء الضريبة.

ولما كان من الصعب اختيار السعر المناسب أو الوقوف عليه فقد اختار الباحث السعر الأكثر شيوعاً فى تجارب الدول التى نجحت فى جذب الاستثمارات وحققت التنمية من خلالها وهذا السعر يدور حول ٣٠٪.

فعند نقطة ٣٠٪ سعر أقف متردداً وأحسب كل نصف فى المائة زيادة على الإنتاجية العامة للدولة والحصيلة وأثره على النشاط الاقتصادى الأمر الذى يستلزم إجراء دراسة قومية جديدة على العبء الضريبى تحت ٣٠٪ وفوق ٣٠٪ مستعيناً فى ذلك بما انتهت إليه دراسة منحنى لورنز.

وتبدو خطورة هذا الأمر فى أن السعر لن يمتد فقط إلى الضريبة ولكنه يمتد أيضاً للوعاء والإعفاء.

وتبدو صعوبة هذا الأمر فى غياب أسلوب علمى متفق عليه لتحديد أسعار الضرائب يساعد على فض الاشتباك بين الممولين والإدارة الضريبية والسلطة التشريعية مما يخلق عدم استقرار فى التشريعات الضريبية. لذلك يقترح الباحث- مشاركاً فى ذلك رأى بعض الباحثين -(١) ضرورة الاستعانة بأسلوب علمى يعكس التداخل فى الآثار الناتجة عن منح حوافز ضريبية باستخدام **سلاسل ماركوف** **Marcof chains**.

وبذلك يكون الباحث قد حقق الفرض الثالث من فروض البحث.

مما سبق يتضح لنا أن ارتفاع أسعار الضرائب ذو أثر سلبى ليس فقط على الادخار والاستثمار ولكن أيضًا على حصيلة الضريبة ذاتها.. فبعد حد التشبع يلجأ الممول - ويسانده فى ذلك الخبرة المحاسبية والقانونية - لمحاولة تفادى سعر الضريبة أولاً ثم التهرب منها ومحاولة التخلص منها ثانياً.

---

(١) أ. علاء الدين عبد الهادى، نحو نموذج مقترح لقياس أثر الحوافز الضريبية على الدخل القومى، المؤتمر الثانى لجمعية الضرائب المصرية ٤، ٥ فبراير ١٩٩٤، القاهرة.

ولعل دراسة كل من اتجاه المتحصلات الضريبية واتجاه التهرب الضريبى خير مؤشر ودليل على صحة ما انتهى إليه الباحث فى هذا الشأن.

ففى دراسة لمصلحة الضرائب عن التهرب الضريبى[١] خلال الفترة من ٨٢/٨٣ - ٨٧/١٩٨٨ أكدت الدراسة ارتفاع نسبة التهرب الضريبى بصورة كبيرة. فمن خلال حركة الإقرارات الضريبية لثلاثة أنواع من الضرائب لوحظ أن متوسط عدد الممولين الذين لم يقدموا إقرارات خلال الفترة من ٨١/١٩٨٦ وصل إلى نحو ٦٧٪ من الممولين فيما يتعلق بضريبة الأرباح التجارية والصناعية.. بينما بلغت هذه النسبة فى المتوسط لضريبة المهن غير التجارية حوالى ٧٪، ووصلت فى الضريبة العامة على الدخل إلى نحو ٦٠٪ تقريباً.

ولا شك أن ذلك يرجع لتضافر مجموعة من العوامل بعضها يرجع لمصلحة الضرائب والبعض الآخر يرجع للممول. أما بالنسبة للشق الأول فيرجع إلى تأخر مصلحة الضرائب فى فحص الملفات الخاصة بالممولين لمدد تتراوح ما بين ٥ سنوات فى حالة ضريبة الأرباح التجارية والصناعية وعشر سنوات فى حالة ضريبة المرتبات والأجور فى القطاع الخاص - الأمر الذى يترتب عليه تأخر مستحقات المصلحة ومن ثم تعرضها للتقادم. أما الشق الآخر فيتعلق بضعف الوعى الضريبى بالمجتمع بشكل عام، وبالنظر إلى الضريبة من وجهة نظر بعض الممولين باعتبارها مجرد جباية من قبل الدولة. ومتابعة أرقام هذه المتأخرات توضح أن حجمها ليس ضئيلاً بالإضافة إلى أنها تتزايد من عام لآخر بشكل واضح فارتفعت المتحصلات المستحقة لمصلحة الضرائب من ١٤٨,٣ مليون فى عام ١٩٧٤ فضلاً عن ٥٦,٣ مليون جنيه مستحقة لمصلحة الجمارك إلى ٣٥٦,٥ مليون جنيه عام ٨٠/١٩٨١ فضلاً عن نحو ٢٣٠,٥ مليون جنيه لمصلحة الجمارك، ثم إلى ١١١٧,٤ مليون عام ١٩٨٨ بالإضافة إلى ٥٩٥,١ مليون لمصلحة الجمارك[٢].

ورغم نماء ثروات العديد من الأفراد بمعدلات سريعة خلال السنوات الأخيرة... ورغم اتفاق عدد كبير من الدراسات التطبيقية على وجود علاقة ارتباط سببية

---

(١) د. فاطمة أحمد الشربينى. المرجع السابق، ص ١٥.

(٢) البنك الأهلى المصرى - النظام الضريبى المصرى - النشرة الاقتصادية - المجلد السابع والثلاثون - العدد الأول - ١٩٨٤. وزارة المالية - الحسابات الختامية.

Causual Relationship بين مستوى الإيرادات الضريبية ومتوسط دخل وثروة الفرد، فإن هذه العلاقة بين الضرائب ومتوسط الدخل لا تصل إلى مستوى الآلية نظراً لتشابك مجموعة من العوامل الأخرى المؤثرة على الحصيلة الضريبية ومنها ما هو اجتماعي وسياسي وقيمي(١).

إلا أن نماء هذه الثروات لم يرتبط بحدوث زيادة ملموسة بالإيرادات الضريبية بقدر ما ارتبط بالتهرب الضريبي. فباستقراء مفردات ضرائب الدخل الشخصي في مصر نلاحظ مدى تدني أهميتها النسبية حيث بلغت أهميتها النسبية على الدخل المحلي ٠,٨٪ في المتوسط ويبلغ نصيبها النسبي في جملة الضرائب حوالي ٤٪ خلال الفترة من ٧٣ – ١٩٨٨ [انظر الجدول رقم (٣)] المرفق كما أن الجدول رقم (٢) يوضح الأهمية النسبية لأنواع الضرائب المختلفة في جملة الإيرادات الضريبية(٢).

أما الجدول (١/أ) والجدول (١/ب) فيوضحان تطور حصيلة مصلحة الضرائب خلال السنوات ١٩٣٨/ ١٩٣٩ إلى ١٩٩٠/ ١٩٩١ وكذلك حصيلة مصلحة الضرائب تفصيلاً بالنسبة لكل نوع من أنواع الضرائب خلال السنوات ١٩٧٩/ ١٩٨٠ إلى ١٩٩٠/ ١٩٩١(٣).

* * *

ومن العرض السابق ينتهي الباحث إلى أن هناك علاقة طردية بين زيادة سعر الضريبة وزيادة حجم التهرب الضريبي في المجتمع، وبذلك يكون الباحث قد حقق الفرض الثاني من فروض الباحث.

كذلك تلاحظ من استعراض جداول الحصيلة تطور الحصيلة في ظل الثبات النسبي للأسعار، الأمر الذي يشير إلى وجود متغير بخلاف سعر الضريبة هذا المتغير ذو أثر فعال على الحصيلة وهو موضوع يتعين بحثه في مقام آخر.

---

(١) د. فاطمة أحمد الشربيني، المرجع السابق، ص ١٣.

(٢) د. فاطمة أحمد الشربيني، المرجع السابق، الجداول المرفقة.

(٣) محمد ياسين الكاتب، النظام الضرائبي في ظل اقتصاديات السوق الحرة، المؤتمر السنوي رقم ٢٧ لجماعة المعهد القومي للإدارة العليا وموضوعه محاور التغيير في المجتمع المصري، فندق شيراتون المنتزه ٣٠/١٠/١٩٩١ إلى ٣/١١/١٩٩١.

خاتمة البحث

والحلول المقترحة والتوصيات العامة

** انتهج الباحث أسلوباً مبتكراً يمكن تطويره فى ضوء الأساليب الكمية مثل:

Senstivity, Predictive Models, James Theory, Analysis Risk Models And Measurement فى الوصول إلى أسلوب واقعى حديث لتحديد أسعار الضرائب يبتعد عن الأسلوب الاجتهادى الحكمى الذى لا يستند إلى اى أساس علمى أو منطقى أو رياضى، مما يجعل الجدل يثور بصدد هذه الأسعار وتتصاعد الأصوات بين الحين والحين بأن أسعار الضرائب أكبر أو أقل من اللازم.

**** وكذلك يؤدى هذا الأسلوب إلى إسكات الجدل التشريعى ويعمل على استقرار القاعدة القانونية.**

** ونظراً لأهمية الأسلوب الذى استحدثه الباحث فإنه يرى تعميمه وصلاحيته بين كافة بلدان العالم بالرغم من اختلاف الأنظمة الضريبية السائدة فيها حيث لا يختلف الأمر بشأنها فى هذا الصدد.

** كما أن الباحث انتهج هذا الأسلوب المبتكر فى دراسة أثر تغيير الضرائب من حيث الأسعار على تحقيق الأهداف الاقتصادية والاجتماعية وتطويرها باعتبارها أحد أركان مناهج (الهندسة الضريبية).

**** هذا وقد قام الباحث باختبار الفروض الستة التى افترضها فى بداية هذا البحث ومن خلالها ينتهى الباحث إلى التوصيات التالية:**

أولا: ضرورة وضع خريطة قومية للمجتمع الضريبى المصرى توضح درجة الخطر الذى تتعرض له الأنشطة المختلفة والخاضعة للضريبة والتى يمكن من خلالها إعداد الدراسات السعرية وقياس درجة المخاطر التى يتعرض لها كل نوع من أنواع الأنشطة.

ثانياً : غياب الاسلوب العلمى لتحديد أسعار الضرائب يجعل الاشتباك قائماً بين الممولين والإدارة الضريبية والسلطة التشريعية مما يخلق عدم استقرار فى التشريعات الضريبية .

ثالثاً : ضرورة الاستعانة بأسلوب علمى لتحديد أسعار الضرائب والمنهج المقترح هو استخدام سلاسل ماركوف .

رابعاً : ضرورة إعداد دراسات قومية جادة على العبء الضريبى ودراسة سعر التشبع سواء تحت ٣٠٪ سعر أو فوق ٣٠٪ سعر على أن تتم الاستعانة فى ذلك بما انتهت إليه دراسة منحنى لورنز.

خامساً : أن أثر السعر لن يمتد فقط إلى الضريبة ولكنه يمتد للوعاء والإعفاء .

سادساً : توحيد الأسعار للأنشطة بصرف النظر عن أشكالها القانونية وذلك من خلال معاملة متوازنة ومتساوية . بمعنى أنه لو تم تمييز الشركات المساهمة فى نشاط ما بمعاملة تفضيلية معينة فإن باقى الأشكال القانونية سوف تلجأ إلى التحول إلى شركات مساهمة للتمتع بتلك الميزة وبذلك يتم القضاء على الأشكال البسيطة .

سابعاً : إن تحديد أسعار الضرائب وفقاً لدراسات علمية جادة وتخفيضها يمكن عن طريقها الاستعاضة عن الإعفاءات الكاملة، لذلك يمكن أن تكون بديلاً لإعفاءات عديدة واردة فى قانون الضرائب .

ثامناً : إن تخفيض أسعار الضرائب وفقاً لأسلوب علمى بمثابة عامل مؤثر وفعال فى تقليل – بل الحد من – ظاهرة التهرب الضريبى .

تاسعاً : إن تحديد أسعار الضرائب وإعداد الدراسات العلمية الجادة على العبء الضريبى سوف تؤدى إلى إنماء الثقة بين الممولين والإدارة الضريبية وسوف تؤدى إلى استقرار التشريعات الضريبية .

عاشراً : ضرورة تحديد الأنشطة ذات الأسعار المميزة لتحقيق أغراض قومية على أن تتضمن التشريعات الصادرة صياغة واضحة غير قابلة للجدل أو الغموض .

حادى عشر : يوصى بمضاعفة حد الإعفاء العائلى إضافة إلى الإعفاء الخاص بالمرتبات والأجور (٢٠٠٠ جنيه) مع العمل على إعادة النظر فى تلك الإعفاءات سنوياً .

حصيلة مصلحة الضرائب

خلال السنوات ١٩٣٨/ ١٩٣٩ إلى ١٩٩٠/ ١٩٩١

السنة	جنيه
١٩٣٨/ ١٩٣٩	٨٤١٢١٣
١٩٣٩/ ١٩٤٠	٢٧٨٦٩٠
١٩٤٠/ ١٩٤١	٢٧٣٨٢٥٨
١٩٤١/ ١٩٤٢	٤٧٥٥٠٢٠
١٩٤٢/ ١٩٤٣	١٢٦٦١٢٢٠
١٩٤٣/ ١٩٤٤	١٥٩١٢٤٢٨
١٩٤٤/ ١٩٤٥	١٥٧٧٨٦٩٤
١٩٤٥/ ١٩٤٦	١٧٢٧٨٩٦٧
١٩٤٦/ ١٩٤٧	١٥٨٥٢١٢٧
١٩٤٧/ ١٩٤٨	١٣٢٦٣٤٤٥
١٩٤٨/ ١٩٤٩	٢٠١٤٤٦٧٥
١٩٤٩/ ١٩٥٠	١٨٩٧٧٩٢٧
١٩٥٠/ ١٩٥١	٢٤٠٨٦٧٢٧
١٩٥١/ ١٩٥٢	٢٧٧٢٩٢١٠
١٩٥٢/ ١٩٥٣	٢٩٧٧٠٠٨٨
١٩٥٣/ ١٩٥٤	٢٦٥٦٥٤٦٧
١٩٥٤/ ١٩٥٥	٢٧٨٢٤٥٢٦
١٩٥٥/ ١٩٥٦	٣١٩٩٤٢٥٢
١٩٥٦/ ١٩٥٧	٣٦٢٩١٠٦٢
١٩٥٧/ ١٩٥٨	٤٣٦٩٠٢٣٤
١٩٥٨/ ١٩٥٩	٤٣٩٢٣٣١٧
١٩٥٩/ ١٩٦٠	٤٤٢١٠٦٤٩
١٩٦٠/ ١٩٦١	٤٧٨٩١٨٠٨
١٩٦١/ ١٩٦٢	٤٤٠٨٤٠٠٧
١٩٦٢/ ١٩٦٣	٤٨٦٧٨٣٠٧
١٩٦٣/ ١٩٦٤	٦٣٧٨٥٩٩٢

السنة	جنيـــــه
١٩٦٤/ ١٩٦٥	٧١٥٩٤٦٣٨
١٩٦٥/ ١٩٦٦	٨٨٠١٢٨٨٩
١٩٦٦/ ١٩٦٧	١١٣٢٧١٠٥٤
١٩٦٧/ ١٩٦٨	١١٦٠٠٠٠٠٠
١٩٦٨/ ١٩٦٩	١٣١٣٠٠٠٠٠
١٩٦٩/ ١٩٧٠	١٥١١٢٦٠٠٠
١٩٧٠/ ١٩٧١	١٧٤١١٧٠٠٠
١٩٧١/ ١٩٧٢	٢٧١٢٤٨,٠٠٠ (١٨) شهراً من ١/٧/١٩٧١ حتى ٣١/١٢/١٩٧٢
١٩٧٣ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٣	١٩٠٩٥١٥٣٠
١٩٧٤ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٤	٢٠٢٧٦٨٢٠٥
١٩٧٥ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٥	٢٦٣٠٢٢٧١٣
١٩٧٦ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٦	٣٦٤٣٢٩٥٩٥
١٩٧٧ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٧	٤٧٥٨٧٤٠٠٠
١٩٧٨ (سنة ميلادية) حتى ٣١/١٢/١٩٧٨	٦٥٥٥٤٣٠٠٠
١٩٧٩ (من ١/١/٧٩) حتى ٣١/١٢/١٩٨٠	٩٢٧٥٧٣٠٠٠ (١٨) شهراً
١٩٨٠/ ١٩٨١	١٧٢٠٠٤١٩٩٥
١٩٨١/ ١٩٨٢	١٨٦٥٣١١٠١٣
١٩٨٢/ ١٩٨٣	٢٣٠٥٣٣٧٢٤٣
١٩٨٣/ ١٩٨٤	١٩٩٧١٤٧٣٧٦
١٩٨٤/ ١٩٨٥	٢٣٥٢٣٨٨١٣٥
١٩٨٥/ ١٩٨٦	٢٧٩٣٤٣٥٣٥٤
١٩٨٦/ ١٩٨٧	٢٨٣٩٣٨٥٠٢٥
١٩٨٧/ ١٩٨٨	٣٣٣٢٧٦٥٤٤٦
١٩٨٨/ ١٩٨٩	٤٢٠١٠١١٧٥٨
١٩٨٩/ ١٩٩٠	٥٣٥٤٣٣٣٦١٢
١٩٩٠/ ١٩٩١	٧٨٣٠١٦٨٣٦٤

جمعها : محمد ياسين الكاتب

مستشار ضريبي شوقي وشركاه محاسبون قانونيون - وكيل الوزارة لشئون الضرائب (سابقا) - رئيس شرف رابطة مأموري الضرائب - زميل جمعية الضرائب المصرية

إحصائية

عن حصيلة مصلحة الضرائب تفصيلاً خلال الاثنى عشر سنة

من السنة المالية ١٩٧٩/ ١٩٨٠ إلى ١٩٩٠/ ١٩٩١

جدول ١/ب

نوع الضريبة	١٩٨٠/١٩٧٩	١٩٨١/١٩٨٠	١٩٨٢/١٩٨١	١٩٨٣/١٩٨٢	١٩٨٤/١٩٨٣	١٩٨٥/١٩٨٤	١٩٨٦/١٩٨٥	١٩٨٧/١٩٨٦	١٩٨٨/١٩٨٧	١٩٨٩/١٩٨٨	١٩٩٠/١٩٨٩	١٩٩١/١٩٩٠
	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه	جنيه
ضريبة شركات			١٤١٤٥١٦٠	١٢٧٨٨٤٥٣٠٠	١٠٥٣٣٧٣٦٥٤	١٢٤٧٨٢٧٦١٣	١٤٢٠٢٤٢١٥٧	١٣٤٣٠٧٧٠٤١	١٥٥٦٦٢٠٤٣	١٨٦٥٨١٢٧٣٨	٢٢٨٥٩٢٠٢٣١	٢٩٣٩٧٠٧٢٨١
ضريبة تجارية	٤٥٧٩٧٢٨٤٦	٩٢٩٣٦١١٦٧٥	٩٨٤١٨٣٧٥٠	٣٢٤١٣١٠٠٦	٢٨٦١١٤٥٨٩٤	٤٠٢١١٣٥١٤	٥٣١٠٦٢٢٨٣	٤٢٢٣٤٤٩٦١	٥٧١٧٦٣٤٥٠	٥٩٤٣٥٠٨٧٦	٧٢٤٧٧٣٧١١	٨٩٤٢٩٤٧١٤
ضريبة قيم منقولة	٣٥٠٨٨١٠٥٧	٥١٥٧٢٨٤٤٧	٥١١٢٤٥٦٩٥	١٣٨٣٢١١٤٥	١٤٦٢٥١٦٧٤	١٥٠٥٣٣١٩٧	١٧٩٣٤١١٢٦	٢٩٣٨٨٢٥٧٦	٢٩٦٣٧٧٨٦٥	٢٩٣٨٨٢٥٧٦	٦٧٢٤٧٠٦٧٨	٨٠٩١٥٦٧٤٩
ضريبة مرتبات	٤٧٦٧٧٨٨٤	٤٥٦٣٠٦٠٢	٥١١٣٦١٥٠	٥١٥٥٧٨٣٠	٧٥٣١٩٥٤٦	٩٥٢٧٣٠٢٣	١١٤٥١١٤٥٦	١١٩٨٦٤٥٥٨	١٩٣٩٤٣٧١٦	٤٩٦٥٤٩٣٩٣	٣٠٩٢٣٦٧١٦	٤٠٠٤٤٣٠١٦
ضريبة مهن حرة	٩٦٧٠٨٩٤	١٢٥٨٠٥٣٧	١٦٥٣٤٨٧٩	١٦٤٣٥٦٨٣	١٩٥٦١٥١٣	٢٢٥٠٣٥٤١	٢٠٠٣٣٦٩٨	٢٩٦٧٤٧٢١	٣٣٧٤٣٥٥٦	٤٥٤٠٠١١٣	٧٥٠٢٢١٧٤	٥٥٦٧٨٥٦١
ضريبة إيراد عام	١١٨٠٢١٤٨	١٥٠٤٣٢٧٧	١٧٨١٥٥٥٨	٢٤٧١٩٢٧٩	٣٣٨٧٦٨٥٢	٤٠٧٥٧٩٤٩	٥٧٠٣٣٧٦٥	٥١٢٨٩٤٥٥	٦٨٨١٧٤٣٤٠	٨٩٣٣٦٦٣٥	٨٨٥١٧٠١٦	١٢٢٢٧١١٩٢
ضريبة دمغة	١٣٣٩٧٨٧٤٣	١٦٧٨٦١٨٣٣	٢٣٩٠٨١٥٦٧	٢٥٤٣١٦١٣٢	٣٠٨٠٥٠٥٧٩	٣٤٤٤٨٢١٦٨	٣٨٢٩٤٨٩٣٧	٤٢٩٩١١٧٦٠	٤٩٤٦٤٧٧٢٢	٧٢٠٩٣٧١٤٩	١٠٤٩٩٦٢٦٤٢٨	١٣١٤٦٠٥١١٢٩
ضريبة تركات	٥٨٥٥٤٧٥	٧٦٩٧٩٥٣	٨٤٤١٩٤٠	١١٧٧٧٧١٦	١٤٤٢٨١٥٠	١٥٩٥٠٣٦٢	١٨٨٦٥٢٦٥	٢٤٥٨٠٦٧٠	٢٩٥٤٢٠٨٤	١٩٥٢٥٤٢٠	٥٦٨٩٧٨٤	١٩٩٥٢٠٤
ضريبة منوعات		٦٣٩٩٧٠٤	١١٧٨٠٧٠	٧١٢٤٤٣٧١	٢٩٠٩٨٤٦٤	١٠٠٧٦٤٨١		١٩١٢٩٤٧٩	٢٧١١٢٨٧٥	٥٢٢٥٩٤٨٢	٣٢٠٧٩٧٣٤	٣٥٦٤٣٣٥٠
ضريبة تضامن اجتماعي	٥٠٠٨١١٩	١٣٠٦٢٣٠٨	١٧٨٤٢١٠١	١٨٠٦٩٣٧٣	٢٠٣٢٦٥٤٦	١٧٨٢٢٩٢٥	٣٥٩٨٥٨٣٠	٧٠٠٠٣٤٥٣	٥٧٥٤٣٤١٨	٥٩٥٢٣٧٨٣	١١٣٩٨٣٩٩١	١٢٤٢٢٥٠٤٣
ضريبة خدمات العدالة	٢٧٣٨٨٥٣	٥٠٤٩٢٣١	٣٧٠٦١٤٣	١٥٨١٩٤٠٨	١٠٧١٤٥٠٤	٤٠٤٧٠٣٢	٣٤١٠٧٢٧	٥٦٢٣٦٤٩	٥٥٥٤٣٧٨	٨٢٥٤٨٦٣	١٣٩٤٩	
رسوم إضافى للدفاع عن الملاحى	١٩٨٧٧٠٩	١٦٢٦٤٢٨						-	-	-	-	
إتاوات ورسوم العاملين بالخارج												
	٩٢٧٥٧٣٧٢٨	١٧٢٠٠٤١٩٩٥	١٨٦٥٣١١٠١٣	٢٣٠٥٢٣٧٢٤٣	١٩٩٧١٤٧٣٧٦	٢٢٥٢٣٨٨١٣٥	٢٧٩٣٤٣٥٣٥٤	٢٨٣٩٣٨٥٠٢٥	٣٢٣٢٧٦٥٤٤٦	٤٢٠١٠١١٧٥٨	٥٣٥٤٣٣٣٩١٧	٧٨٣٠١٦٨٣٩٤

جمعها: محمد ياسين الكاتب

مستشار ضريبي بمكتب شوقي وشركاه محاسبون قانونيون

زميل جمعية الضرائب المصرية رئيس شرف رابطة مأموري الضرائب وكيل الوزارة لشئون الضرائب (سابقا)

الأهمية النسبية لأنواع الضرائب المختلفة في جملة الإيرادات الضريبية

السنوات	الضرائب المباشرة	ضرائب الدخل الشخصي	ضرائب دخول الأعمال	ضرائب الثروة	الضرائب غير مباشرة	ضرائب ورسوم سلعية	ضرائب ورسوم جمركية	رسوم الإنتاج الاستهلاك	ضرائب إيرادات الضريبية
١٩٧٣	٢٨,٨	٥,٢	٢٠,٩	٢,٧	٧١,٢	٤٤,٨	٣٣,٢	١٠,٩	١٠٠
١٩٧٤	٢٨,٦	٥,١	٢٠,٨	٢,٨	٧١,٣	٤٦	٣٥,٣	١٠,٤	١٠٠
١٩٧٥	٢٥,٩	٣,٤	٢٠,٧	١,٨	٧٤,١	٥٢,١	٤٣,٧	٨,١	١٠٠
١٩٧٦	٢٩,٢	٤,٢	٢٣,٤	١,٦	٧٠,٥٧	٤٨,٤	٤٠,١	٧,٢	١٠٠
١٩٧٧	٣٠,٧	٣,٩	٢٥,٦	١,٣	٦٩,٤	٥٠,٠	٤١,٠	٧,٥	١٠٠
١٩٧٨	٣٣,٥	٢,٩	٢٩,٣	١,٣	٦٦,٥	٤٨,٦	٤١,٠	٦,٨	١٠٠
١٩٧٩	٣٠,٨	٢,٣	٢٧,٢	١,٣	٦٩,٢	٤٩,٣	٣٨,٥	٩,٦	١٠٠
٨١/١٩٨٠	٤٠,٧	٢,١	٣٧,٥	١,١	٥٩,٣	٤٢,٩	٣٣,١	٩,٨	١٠٠
٨٢/٨١	٣٨,٠	٢,٣	٣٤,٩	٠,٧	٦٢,٠	٥٢,٨	٣٤,٨	١٨,٠	١٠٠
٨٣/٨٢	٣٨,٩	٢,١	٣٦,٣	٠,٥٠	٦١,١	٥٤,٠	٣١,٢	٢٢,٨	١٠٠
٨٤/٨٣	٣٠,٧	٢,٨	٢٧,٧	٠,٢	٦٩,٢	٦٠,٠	٣٥,٨	٢٤,٣	١٠٠
٨٥/٨٤	٣٣,٧	٣,٢	٣٠,٤	٠,٣	٦٦,٢	٥٧,٢	٣٢,٢	٢٥,٠	١٠٠
٨٦/٨٥	٣٦,٩	٤,٢	٣١,٠	٠,٣	٦٣,١	٤٩,٤	٢٧,٢	٢٢,٤	١٠٠
٨٧/٨٦	٣٤,٧	٤,٤	٣٠,٠	٠,٣	٦٥,٢	٥٣,١	٢٨,١	٢٥,١	١٠٠
٨٨/٨٧	٣٤,١	٤,٣	٢٩,٥	٠,٣	٥٦,٦	٥٣,١	٢٩,١	٢٤,٢	١٠٠
٨٩/٨٨	٣٦,٦	٤,٢	٣١,٣	٠,٧	٦٦,٤	٤٩,٣	٢٧,٨	٢٤,١	١٠٠

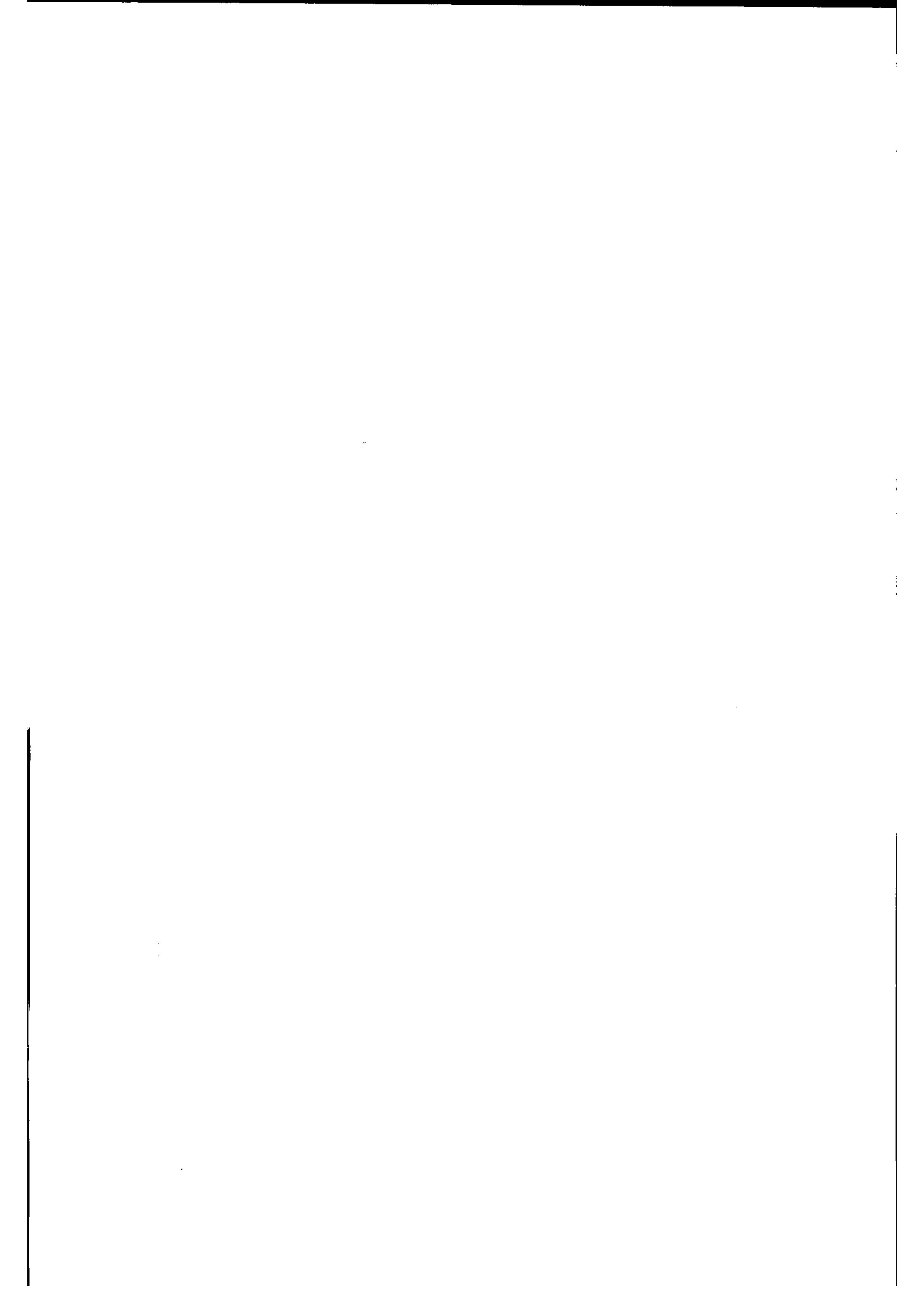
● المصدر: الإيرادات الضريبية ومصدرها الحسابات الختامية للجهاز الإداري للدولة - وزارة المالية سنوات مختلفة.

● ضرائب الدخل الشخصي مصدرها الضمان الاجتماعي - وتبلغ نحو ٥٧,٥ مليون جنيه في الفترة من ٨٠/ ٨١ - ٨٧/ ١٩٨٨ وتتوزع كالتالي:
١٣,١؛ ١٦,٩؛ ١٨,١؛ ٢٠,٣؛ ١٧,٨؛ ٨,١؛ ٧,٠.

الأهمية النسبية لأنواع الضرائب فى الناتج المحلى الإجمالى

السنوات	الضرائب المباشرة	ضرائب الدخل الشخصي	ضرائب دخول الأعمال	ضرائب الثروة	الضرائب غير مباشرة	ضرائب ورسوم جمركية	ضرائب ورسوم	رسوم الإنتاج الاستهلاك	جملة الضريبة
١٩٧٣	٠	٠,٩			١٢,٤	٥,٨	٧,٦		١٧,٥
١٩٧٤	٤,٥	٠,٨			١١,١	٥,٥	٧,٣		١٥,٦
١٩٧٥	٤,٤	٠,٦		٠,٣	١٣,٠	٧,٦	٩,٤	١,٤	١٧,٥
١٩٧٦	٥,٤	٠,٨	٤,٢	٠,٣	١٣,١	٧,٥	٨,٦	١,٣	١٨,٤
١٩٧٧	٥,٩	٠,٧	٥,٠	٠,٢	١٣,٤	٧,٩	٩,٧	١,٤	١٩,٤
١٩٧٨	٦,٦	٠,٦	٥,٨	٠,٢	١٣,١	٨,١	٩,٦	١,٣	١٩,٧
١٩٧٩	٦,٠	٠,٥	٥,٣	٠,٢	١٤,٨	٧,٥	٩,٦	١,٩	١٩,٥
٨١/١٩٨٠	١٠,٣	٠,٥	٩,٥	٠,٣	١٤,٩	٨,٤	١٠,٩	٢,٥	٢٥,٢
٨٢	٨,٦	٠,٥	٧,٩	٠,٢	١٤,٠	٧,٨	١١,٩	٤,٠	٢٢,١
٨٣	٩,٢	٠,٥	٨,٦	٠,١	١٤,٥	٧,٤	١٢,٩	٥,٤	٢٣,٦
٨٤	٧,١	٠,٦	٦,٣	٠,٣	١٥,٦	٨,١	١٣,٥	٥,٥	٢٢,٥
٨٥	٧,٨	٠,٧	٧,٠	٠,١	١٥,٣	٧,٤	١٣,٢	٥,٨	٢٣,١
٨٦	٩,١	١,١	٧,٩	٠,١	١٥,٦	٦,٧	١٢,٣	٥,٦	٢٤,٨
٨٧	٨,٥	١,١	٧,٤	٠,٩	١٦,١	٦,٩	١٣,١	٤,٢	٢٤,٦
٨٨	٦,٥	٠,٨	٥,٦	٠,١	١٢,٥	٥,٥	١٠,١	٤,٦	١٩,١
٨٩	٨,٨		٦,٦		١٤,٩	٦,٤	١٢,٦	٥,٤	٢٣,٣

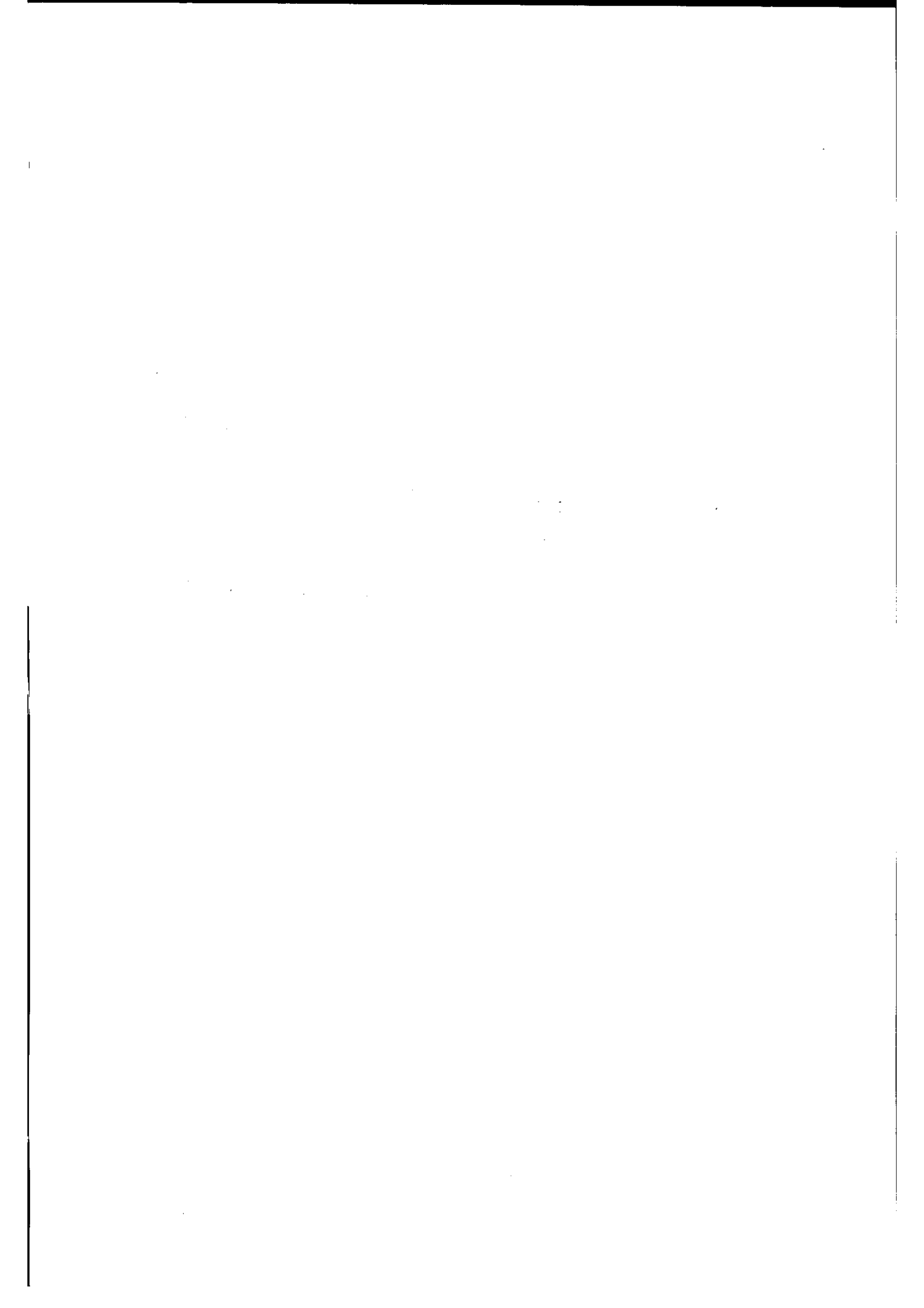
• المصدر: الإيرادات الضريبية مصدرها الحسابات الختامية للجهاز الإداري للدولة - وزارة المالية سنوات مختلفة - بيانات الناتج المحلي - مصدرها - المجلة الاقتصادية - البنك المركزي المصري - إعداد مختلفة.



استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

فؤاد على جمعة

مدير عام الإدارة العامة لرسم التنمية وضريبة
التضامن الاجتماعى - مصلحة الضرائب



مفهوم الهندسة الضريبية ودورها فى تطوير نظام الخصم والإنفاق والتحصيل تحت حساب الضريبة

مفهوم الهندسة الضريبية يعتبر من المفاهيم الحديثة التى ظهرت ويجرى وضعها فى مجال التطبيق فى المجالات المختلفة.

والهندسة الضريبية ليست مجرد إدخال بعض التعديلات ولكنه إعادة بناء وتركيب النظام أو الأنظمة بهدف التطوير والارتقاء بالأداء ومن ناحية أخرى الوفاء بالمتطلبات المالية والاقتصادية والاجتماعية وتبسيط الأنظمة والقضاء على تعقيدها والتسهيل على المواطنين والمتعاملين والقضاء على التسرب والتهرب الضريبى.

وقد اختار الباحث موضوع تطبيق الهندسة على الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بهدف تطوير هذا النظام لما لنظام الخصم والإنفاق من أثر فعال ليس فقط على الحصيلة ولكن على حصر المجتمع الضريبى وتحديد الوعاء من خلال حصر المعاملات الخاضعة للخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة وكذلك التضييق من ظاهرة التهرب الضريبى.

وقد قسم الباحث بحثه إلى قسمين تناول فى القسم الأول شروحًا وتحليلاً لأحكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة.

ثم تناول الباحث فى القسم الثانى استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة بما تتيحه الهندسة الضريبية من الاختيار بين البدائل وكذلك تبسيط النماذج وتسهيل التعامل وأخيرا القضاء على التهرب الضريبى لتساعد الهندسة الضريبية فى كفاءة وفاعلية هذا النظام.

القسم الأول

شرح وتحليل لأحكام الخصم والإضافة
والتحصيل تحت حساب الضريبة

مقدمة[1]:

نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة يعتبر من أهم العلامات البارزة فى مجال تطوير النظام الضريبى فى مصر، حيث يساهم بفاعلية فى مجال الحصر الضريبى محققا أهم أهدافه فى الشمول لممولى الضريبة حيث إن التبليغ عن المعاملات ساعد فى ظهور ممولين جدد وبين حقيقة معاملات الممولين مما قدم أكبر الخدمات فى مجال الفحص والمحاسبة الضريبية فجعلها تستند إلى حقائق المعاملات وتبعد عن التقديرات الجزافية وقد ساعد ذلك على تقليل الخلافات ودعم الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب فعاد ذلك باليسر والسهولة فى مجال الربط والتحصيل الضريبى، مما ساهم بفاعلية فى زيادة الموارد المالية للدولة ووفرة السيولة لدى الخزانة العامة حيث التمويل أولا بأول بمبالغ الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة.

تعريف النظام

قيام جهة الالتزام بخصم وإضافة وتحصيل مبالغ تحت حساب الضريبة عند التعامل مع ممولى القطاع الخاص الخاضع للضريبة مقابل ايصال.

ثم يتم التوريد إلى مأموريات الضرائب المختصة بأسمهم ولحسابهم على النماذج المشتملة على بياناتهم فى المواعيد القانونية.

أهداف النظام والمزايا:

١ - التحصيل مقدما تحت الحساب.

---

(١) يرجع تفصيلا فى هذا الموضوع إلى الأستاذ / فؤاد على جمعة - المنار الضريبى فى الخصم والإضافة تحت حساب الضريبة - ١٩٩٥م.

٢ – ضمان تحصيل الضريبة .

٣ – وفرة الحصيلة .

٤ – توفير السيولة للخزانة العامة على مدار السنة .

٥ – دعم الاقتصاد القومى .

٦ – احكام وشمول الحصر لممولى الضريبة .

٧ – منع التهرب الضريبى .

٨ – عدم المحاسبة والفحص الضريبى .

٩ – الوصول إلى حقيقة دخل الممول .

١٠ – البعد عن التقديرات الجزافية .

١١ – دعم الثقة بين الممولين ومصلحة الضرائب .

١٢ – القضاء على الخلافات المتراكمة بين الممولين ومصلحة الضرائب .

١٣ – تحسين أسلوب الحصر والفحص والمحاسبة والربط والتحصيل الضريبى .

حدود تطبيق النظام :

تطبيق النظام محدد بنصوص القانون ١٥٧ لسنة ١٩٨١ والقرارات الوزارية المنفذة له حيث حددت :

١ – الجهات الملتزمة بالتطبيق .

٢ – ممولى القطاع الخاص الخاضع للضريبة .

٣ – الأنشطة والمعاملات والسلع .

٤ – النسب المقدرة .

ولذلك يجب التطبيق فى حدود النصوص القانونية للنظام والقرارات الوزارية المنفذة له .

الباب الأول

نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة على أرباح النشاط التجارى والصناعى وأرباح شركات الأموال

الفصل الأول

الخصم تحت الحساب ضريبة أرباح النشاط التجارى والصناعى وأرباح شركات الأموال

(م٣٧ق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣م)

أولا : جهات الالتزام:

على الجهات المبينة فيما بعد أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات تدفعه على سبيل العمولة أو السمسرة أو مقابل عمليات الشراء أو التوريد أو المقاولات أو الخدمة إلى شخص من أشخاص القطاع الخاص نسبة من هذا المبلغ تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه **ويستثنى من ذلك الأقساط التى تسدد لشركات التأمين:**

١ - وزارات الحكومة ومصالحها ووحدات الإدارة المحلية والهيئات العامة والهيئات القومية والاقتصادية أو الخدمية وشركات ووحدات القطاع العام وشركات قطاع الأعمال وشركات الأموال أيا كان شكلها القانونى وأيا كانت القوانين المنشأة وفقا لأحكامها وشركات الاستثمار الخاضعة لقانون الاستثمار الصادر بالقانون رقم ٢٣٠ لسنة ٨٩ وفروع الشركات الأجنبية والجمعيات التعاونية والمؤسسات الصحفية وغيرها من المؤسسات الخاصة والمعاهد التعليمية والنقابات والروابط والأندية والاتحادات والمستشفيات والفنادق ودور النشر بالقطاع الخاص والجمعيات على اختلاف أغراضها والمكاتب المهنية ومكاتب

التمثيل الأجنبية ومنشآت الإنتاج السينمائى والمسارح ودور اللهو وصناديق التأمين الخاصة بالمنشأة بمقتضى القانون رقم ٥٤ لسنة ١٩٧٥ أو بمقتضى قوانين أخرى.

٢ - المنشآت الآتية التى يزيد رأسمالها على عشرين الف جنيه طبقا للعقد أو السجل التجارى أو الصناعى أو الميزانية العمومية.

(١) منشآت المقاولات والتوريدات.

(٢) مكاتب التصدير والاستيراد.

(٣) الوكلات التجاريون.

(٤) وكالات السفر والمنشآت والمكاتب السياحية.

(٥) منشآت النقل السياحى.

(٦) منشآت الإنتاج السينمائى.

(٧) منشآت الإنتاج التليفزيونى.

(٨) منشآت الإنتاج المسرحى.

(٩) منشآت الإنتاج الإذاعى.

(١٠) المنشآت الصناعية المحددة وفقا لحكم الفقرة الأخيرة من المادة (٣١) من قانون الضرائب على الدخل المشار إليه.

(قرار وزير المالية رقم ١ / ٩٣).

(بند ٢م ٣٧ق ١٨٧ / ٩٣ قرار وزير المالية رقم ١ / ٩٣).

ثانيا : الممول الذى يتم منه الخصم :

ممول القطاع الخاص الخاضع للضريبة.

ثالثا : المبلغ الخاضع للخصم :

المبلغ المدفوع لممول القطاع الخاص الخاضع للضريبة مقابل (خامات وردت أو خدمات أديت) إذا زاد الدفع عن عشرة جنيهات.

رابعا : نسب الخصم :

جدول رقم (١)

بتحديد النسب التى يجرى خصمها تنفيذا لحكم المادة ٢٧ . .

ق/١٨٧ /١٩٩٣م . .

وجدول (١) قرار وزير المالية ١٦٦ / ١٩٨٢

نوع النشاط	النسبة
١- المقاولات والتوريدات فيما عدا المحاصيل البستانية للحكومة والقطاع العام من مالكى الغراس فى حدود غراسهم.	١٪ من قيمة المستخلصات والمبالغ المنصرفة
٢- المشتريات .	
٣- (أ) الخدمات	١٪
(ب) المبالغ التى تدفعها الجمعيات التعاونية للنقل بالسيارات لاعضائها مقابل النقل بسياراتهم.	٣٪ من قيمة المبالغ المدفوعة ١٪
(جـ) الوكالة بالعمولة والسيرة .	١٠٪
(د) الخصومات والمنح والعملات التى تمنحها شركات الدخان والأسمدة .	١٠٪
(هـ) الخصومات والمنح والعمولات التى تمنحها شركات البترول لموزعيها .	٥٪

الخصم من قيمة استرداد الصادرات

(م٣٨ق ١٨٧ / ٩٣)

أولا : جهات الالتزام :

على الجهات التى تتولى استرداد قيمة صادرات أشخاص القطاع الخاص (البنوك) أن تخصم من هذه القيمة نسبة تحت حساب الضريبة التى تستحق على كل من أشخاص المصدرين.

(م٣٨ ق ١٨٧ / ٩٣).

ثانيا : الممول الذى يتم منه الخصم :

ممول القطاع الخاص الخاضع للضريبة من المصدرين.

ثالثا : النسبة الواجب خصمها :

١٪ من قيمة المدفوع لممول القطاع الخاص الخاضع للضريبة من اشخاص المصدرين.

(قرار وزير المالية ١٦٤ / ١٩٨٥)

الفصل الثاني

الإضافة تحت حساب ضريبة أرباح النشاط التجارى والصناعى وأرباح شركات الأموال

(م٣٩ ق ١٨٧ / ١٩٩٣)

أولا: جهات الالتزام:

على الجهات المبينة فى البند (أ) من المادة (٣٧) من هذا القانون –التى تتولى بيع أو توزيع أى سلع أو منتجات صناعية أو حاصلات زراعية محلية أو مستوردة إلى أشخاص القطاع الخاص للاتجار فيها أو تصنيعها– أن تضيف نسبة على المبالغ التى تحصل عليها من أى شخص من هؤلاء الأشخاص وتحصيل هذه النسبة مع هذه المبالغ تحت حساب الضريبة التى تستحق عليه.

ثانيا: الممول الذى تم عليه الإضافة:

ممول القطاع الخاص الخاضع للضريبة.

ثالثا: النسب والسلع التى تم عليها الإضافة:

(طبقا للقرار الوزارى رقم ١٦٦ / ١٩٨٢ وآخر تعديلاته بالقرار الوزارى رقم ١٩ / ١٩٩٤م، والمادة ٣٩ ق ١٨٧ / ٩٣).

وهذه النسب تتراوح من ٥ر٪ و ٥٪ من سبعة عشر مجموعة وتتراوح نسب الإضافة داخل كل مجموعة تصل بعض مفرداتها إلى ٢٤ بند.

النسب تتراوح من ٥ر٪ إلى ٥٪ والمتوسط الشائع ٢٪.

عشرات السلع مقسمة إلى سبعة عشر مجموعة متوسط بنود كل مجموعة ٢٤ بنداً.

وفى حالة التنازل عن هذه السلع إلى شخص آخر يتم تحصيل نسبة من كل من

المتنازل والمتنازل إليه.

ويتم تحصيل هذه النسب مع الضرائب الجمركية على هذه السلع وبذات إجراءات تحصيلها.

٣ - المجازر (م٤٣ ق ١٨٧ لسنة ١٩٨٣):

على المجازر عند قيامها بالذبح لحساب أشخاص القطاع الخاص أن تحصل على رسوم الذبح المقررة عن كل رأس من الذبائح لحساب الضريبة المستحقة على أصحابها يصدر بتحديده قرار من وزير المالية بعد أخذ رأى الوزير المختص.

٤ - أقسام المرور:- (م٤٤ من القانون ١٨٧ لسنة ١٩٩٣):

على أقسام المرور الامتناع عن إصدار تجديد أى ترخيص أو نقل أية رخصة لأية سيارة أجرة أو نقل مملوكة لأى شخص من أشخاص القطاع الخاص إلا بعد تحصيل مبلغ يصدر بتحديده قرار من وزير المالية لحساب الضريبة المستحقة عليه.

ويتم تحصيل هذه المبالغ دفعة واحدة أو على أقساط طبقا للقواعد المنظمة لسداد الضريبة المفروضة على السيارة بالقانون رقم ٦٦ لسنة ١٩٧٣ بإصدار قانون المرور.

ويتعين على أقسام المرور توريد قيمة ما حصلته لحساب الضريبة المستحقة إلى مصلحة الضرائب طبقا للإجراءات وخلال المواعيد التى يصدر بتحديدها قرار من وزير المالية بعد الاتفاق مع وزير الداخلية.

ثانيا: الضريبة التى يحصل لحسابها والمبالغ والنسب الواجبة التطبيق:

١ - تحصل الجهات التى تمنح الترخيص مبلغا يعادل رسم إصدار التراخيص أو تجديده تحت حساب الضريبة ممن صدر باسمه الترخيص وذلك عند إصدار الترخيص أو تجديده.

(م٤١ القانون ١٨ / ٨٣ قرار وزير المالية ١٧٤ / ١٩٨٢).

٢ - تحصل مصلحة الجمارك من أشخاص القطاع الخاص ١٪ من قيمة وارداتهم من السلع المسموح بتوريدها للبلاد للتجار فيها أو تصنيعها تحت حساب الضريبة

التى تستحق عليهم .

(م٤٢ القانون ١٨٧ لسنة ٩٣ قرار وزير المالية ٢٠٧ / ١٩٨٦) .

٣ - تحصل المجازر عند قيامها بالذبح لأشخاص القطاع الخاص مع رسوم الذبح المقررة مبلغا يعادل رسم الذبح عن كل رأس من الذبائح تحت حساب الضريبة المستحقة على أرباح أصحاب الذبائح .

(م٤٣ق ١٨٧ / ١٩٩٣ قرار وزير المالية ١٧٤ / ١٩٨٢) .

٤ - تحصل أقسام المرور المبالغ المقررة عند إصدار أو تجديد أو نقل رخص سيارات الأجرة أو النقل تحت حساب الضريبة المستحقة على أرباح التشغيل أو أرباح المنشأة .

الفصل الرابع

الخصم والإضافة والتحصيل تحت

حساب ضريبة أرباح شركات الأموال

تفرض ضريبة سنوية على صافى الأرباح الكلية لشركات الاموال المشتغلة فى مصر أيا كان الغرض منها بما فى ذلك الأرباح الناتجة عن مباشرة نشاط فى الخارج ما لم يكن متخذا شكل منشأة مستقلة وتسرى الضريبة على:

١ - شركات المساهمة وشركات التوصية بالأسهم والشركات ذات المسئولية المحدودة الخاضعة لأحكام القانون رقم ١٥٩ لسنة ١٩٨١ أو الخاضعة لأية قوانين أخرى وغيرها من الأشخاص الاعتبارية الأخرى، فيما عدا الخاضعين لاحكام الكتاب الاول من هذا القانون.

٢ - بنوك وشركات ووحدات القطاع العام.

٣ - البنوك والشركات والمنشآت الأجنبية التى تعمل فى مصر سواء أكانت أصلية لو كان مركزها الرئيسى فى الخارج أو كانت فروعا لهذه البنوك والشركات والمنشآت بالنسبة للأرباح التى تحققها عند مباشرة نشاطها فى مصر.

٤ - الهيئات العامة وغيرها من الأشخاص الاعتبارية العامة بالنسبة لما تزاوله من نشاط خاضع للضريبة ويستثنى من ذلك جهاز مشروعات الخدمة الوطنية بوزارة الدفاع.

(م١١١ ق ١٨٧ / ٩٣)

وتسرى على الجهات المبينة فى البندين ١ و ٢ من المادة (١١١) من هذا القانون احكام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة المنصوص عليها فى الفصل الرابع من الباب الثانى من الكتاب الأول من هذا القانون.

(فقرة أخيرة م ١٢٧ ق ١٨٧ / ٩٣)

الباب الثانى
الخصم والتحصيل تحت حساب
أرباح نشاط المهن الحرة وغير التجارية
الفصل الأول
الخصم تحت حساب أرباح نشاط المهن الحرة وغير التجارية

(م٧٤ق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)

أولا : الجهات الملزمة بالخصم :

على الجهات المنصوص عليها فى المادة (٣٧) أن تخصم من كل مبلغ يزيد على عشرة جنيهات – تدفعه إلى أصحاب المهن غير التجارية التى تحدد بقرار من وزير المالية لحساب الضريبة – ١٠٪ إذا كان المبلغ المدفوع يقل عن خمسمائة جنيه و ١٥٪ إذا زاد على ذلك .

ثانيا : المهن التى يجرى الخصم من أصحابها :

المحاماة –الطب–الهندسة بما فى ذلك الهندسة الزراعية –الصحافة –تأليف المصنفات العلمية والأدبية بما فى ذلك إلقاء الأحاديث الفنية والعلمية والأدبية – المحاسبة والمراجعة – الخبرة بما فى ذلك مهنة الخبير المثمن – الترجمة – القراءة والتلاوات الدينية – الرسم والتصوير والنحت والخط – الغناء والعزف والتلحين والرقص والتمثيل والإخراج والتصوير السينمائى والمصنفات الفنية وغيرها من المهن السينمائية والتليفزيونية والإذاعية والمسرحية – عرض الأزياء – التخليص الجمركى – القبانة – النسخ على الآلة الكاتبة بالقطعة لمن يباشر هذا النشاط بنفسه .

(قرار وزير المالية ١٦٩ / ١٩٨٢)

ثالثا : النسب التى تطبق :

١٠٪ إذا كان المبلغ المدفوع أكثر من ١٠ جنيهات ويقل عن ٥٠٠ جنيه و ١٥٪ إذا كان المبلغ المدفوع ٥٠٠ جنيه فأكثر. (م٧٤ ق١٨٧ لسنة ١٩٩٣)

الفصل الثانى

التحصيل تحت حساب أرباح نشاط المهن الحرة وغير التجارية

(أ) التحصيل لحساب الضريبة المستحقة على المحامين

(م٧٥ق ١٦٧ / ١٩٩٣)

أولا : الجهات الملزمة بالتحصيل :

على أقلام كتاب المحاكم على اختلاف درجاتها عند تقديم صحف دعاوى والطعون إليها لتقديمها وعلى مأموريات الشهر العقارى عند التأشيرعلى المحررات بالصلاحية للشهر تحصيل مبلغ يحدد بقرار من وزير المالية وذلك لحساب الضريبة المستحقة على المحامى الموقع على الصحيفة أو المحرر.

ثانيا : المبالغ التى تحصل من المحامى الموقع على الصحف أو المحررات :

جنيهان من المحامى المقيد بالمحاكم الابتدائية.

٣ جنيهات من المحامى المقيد بمحاكم الاستئناف.

٥ جنيهات من المحامى المقيد بمحكمة النقض.

(قرار وزير المالية ٢٦٩ / ١٩٨٢)

(ب) التحصيل لحساب الضريبة المستحقة على الأطباء

(م٧٦ق ١٨٧ / ١٩٩٣)

أولا : الجهات الملزمة بالتحصيل :

على كل مستشفى يقوم به أى طبيب بإجراء عملية جراحية لحسابه الخاص أن يحصل منه مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية وذلك لحساب الضريبة المستحقة على الطبيب الذى أجرى العملية.

أ - جنيه واحد عن العملية التى تستلزم البقاء بالمستشفى حتى ٢٤ ساعة.

ب - ١٠٪ بحد أدنى ٥ جنيهات عن العملية التى تستلزم البقاء بالمستشفى حتى ٧٢ ساعة.

جـ - ١٠٪ بحد أدنى ١٠ جنيهات عن العملية التى تستلزم البقاء بالمستشفى أكثر من ٧٢ ساعة (قرار وزير المالية ٦٣ / ٨٣).

(جـ) التحصيل لحساب الضريبة المستحقة على المخلصين الجمركيين

(٧٧ق ١٨٧ لسنة ١٩٩٣)

أولا : الجهات الملزمة بالتحصيل :

على مصلحة الجمارك أن تحصل من كل شخص يزاول مهنة التخليص الجمركى من غير أشخاص القطاع العام مبلغا يحدد بقرار من وزير المالية عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة وذلك لحساب الضريبة المستحقة على المخلص.

ثانيا : المبلغ الذى يحصل :

جنيه واحد عن كل بيان جمركى يقدمه للمصلحة.

الباب الثالث

التحصيل تحت حساب الضريبة على إيراد الثروة العقارية

أولا : الجهات الملزمة بالتحصيل والواجبات المختلفة :

م٨٥ : على كل من يملك عقارا مبنيا أو أكثر أو أطيانا زراعية - يزيد مجموع صافى إيراداته من قيمتها - الإيجارية المنصوص عليها فى البند (١) من المادة (٨٢) والمادة (٨٣) من هذا القانون على حد الإعفاء المقرر للأعباء العائلية المنصوص عليها فى المادة (٨٨) من هذا القانون- اداء مبالغ تحت حساب الضريبة على دخل الأشخاص الطبيعيين تحسب وفقا لاحكام المادة (٩٠) من هذا القانون بعد خصم الضرائب العقارية طبقا لحكم البند (٢) من المادة (٨٧) من هذا القانون .

ويلتزم المالك بتقديم بيان بجميع العقارات المبنية والأطيان الزراعية التى يمتلكها وقيمتها الإيجارية إلى أحد مكاتب التحصيل المختصة بتحصيل الضريبة على ا لعقارات المبنية والأراضى الزراعية التى تقع فى دائرتها أى من العقارات المشار إليها وذلك على النماذج الذى تحدده اللائحة التنفيذية .

وتؤدى هذه المبالغ فى مكتب التحصيل الذى قدم إليه البيان طبقا للإجراءات والأوضاع التى تحددها اللائحة التنفيذية .

وتعتبر قسائم التحصيل الصادرة من هذه المكاتب سندا للوفاء بالضريبة فى حدود المبالغ المثبتة بها .

وعلى مكاتب التحصيل حصر مالكى العقارات المبنية والأطيان الزراعية المشار إليهم وإخطار مصلحة الضرائب ببيان معتمد بهؤلاء المالكين وتوريد المبالغ التى تحصلها كل ثلاثة أشهر تحت حساب الضريبة إلى مصلحة الضرائب وذلك خلال الخمسة عشر يوما التالية لنهاية الثلاثة أشهر المشار إليها .

م٨٦ : تقوم مأموريات الضرائب العقارية بتحصيل مبلغ تحت حساب الضريبة

المستحقة على الإيرادات الناتجة من الاستغلال الزراعى للمحاصيل البستانية من حدائق الفاكهة المنتجة أو من نباتات الزينة والنباتات الطبية أو العطرية أو مشاتل المحاصيل البستانية ويكون تحصيل هذا المبلغ مع مراعاة المساحة المعفاة على أساس مثل الضريبة المقررة بالقانون رقم ١١٣ لسنة ١٩٣٩ الخاص بضريبة الأطيان إذا كان حائز الغراس مستأجرا للأرض، وعلى أساس مثلى الضريبى المشار إليها إذا كان حائز الغراس مالكا للأرض.

وتقوم مامورية الضرائب العقارية بتحصيل هذه المبالغ فى ذات المواعيد المحددة لتحصيل ضريبة الأطيان وبذات إجراءاتها وتوريدها إلى ماموريات الضرائب المختصة وفقا لما تحدده اللائحة التنفيذية.

الباب الرابع

النماذج المستخدمة

طبقا للقرارات الوزارية ١٦٤ / ٨٢، ١٦٥ / ٨٢، ١٦٦ / ٨٢، ١٧٠ / ٨٢، ١٧٠ / ٨٢، ١٧٤ / ٨٢، ٦٣ / ٨٣، ٢٦٩ / ٨٣ يتم التوريد بموجب شيك لكل مأمورية مصحوبا بالنماذج الآتية :

٤٦ مكررا و ٤١ ضرائب بالمبالغ المحصلة من المحامين بمعرفة الشهر العقارى عن المحررات بالمبالغ المحصلة من المحامين بمعرفة أقلام كتاب المحاكم عن صحف الدعاوى والطعون.

٤٥ و ٤١ ضرائب بالمبالغ المحصلة من الأطباء بمعرفة المستشفيات عن العمليات الجراحية.

٤٤ و ٤١ ضرائب بالمبالغ المحصلة من المخلصين الجمركيين بمعرفة الجمارك عن البيانات الجمركية.

وبالمبالغ المضافة على الإيجارات بمعرفة الجهات الملتزمة.

وبالمبالغ المحصلة على التراخيص بمعرفة الجهات التى تمنح التراخيص للاتجار أو للحرفيين.

وبالمبالغ المحصلة على المذبوحات بمعرفة المجازر.

٤٣ و ٤١ ضرائب بالمبالغ المخصومة من الصادرات بمعرفة البنوك.

وبالمبالغ المحصلة عن الواردات بمعرفة الجمارك وشهادات الإجراءات بالجمارك.

١٠٢ مرور مكرر، ٤٢ ضرائب بالمبالغ المحصلة عن سيارات الأجرة والنقل بمعرفة أقسام المرور ٤١,٤٠ ضرائب بباقى للمبالغ المخصومة والمضافة والمحصلة لحساب الضريبة بمعرفة باقى الجهات الملزمة.

١٨ ضريبة عامة على الدخل بالمبالغ المؤداة من مالكى العقارات المحصلة بمعرفة مأموريات ومكاتب تحصيل الضريبة العقارية لحساب الضريبة الموحدة.

ويراعى استيفاء كافة بيانات النماذج وأسماء ووظائف المختصين وتوقيعاتهم والنماذج نوعان:

١ - النماذج ٤٠ ضرائب، ١٠٢ مرور مكرر، ٤٣، ٤٤، ٤٥، ٤٦، ٤٦ مكرر ضرائب، لكل ممول نموذج ويجب أن تستوفى جميع بياناتها.

اسم جهة الالتزام وعنوانها ورقمها الكودى بالحاسب الآلى.

اسم الممول ونشاطه وعنوانه، ورقم ملفه الضريبى وبطاقته الضريبية، التى تكتب بالمربعات المخصصة بدون شرط، والمأمورية المختصة.

تاريخ التعامل وقيمته وطبيعته والنسبة المطبقة والمبالغ المخصومة أو المضافة أو المحصلة والمدة المحصل خلالها.

٢ - النموذجان ٤١، ٤٢ ضرائب عبارة عن حافظة بالممولين التابعين لكل مأمورية وخطاب للمأمورية موضح به جملة المبالغ التى تخص كل ممول وجملة المبالغ التى تخص المأمورية ومعه شيك بالقيمة التى تخص كل ممول وجملة المبالغ التى تخص المأمورية يذكر رقمه والبنك المسحوب عليه وتاريخه.

القسم الثانى

استخدام الهندسة الضريبية فى تطوير نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة

إن أهم المشاكل التى واجهها نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة هى:

أ - تعدد النسب وتنوعها من ناحية وتعدد النسب بالنسبة لمفردات السلعة الواحدة وأنواعها.

ب - تعدد النماذج المستخدمة والسجلات الواجب إمساكها بواسطة الوحدات والجهات التى يسرى عليها نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة مما يمثل عبئًا كبيرًا على هذه الجهات واحتياجه إلى إدارة مستقلة أو قسم داخل المنشأة للقيام به وتنفيذه ومن ثم يجب القضاء على تعدد هذه النماذج واستبدال نموذج واحد بها إن أمكن.

جـ - اقتراحات لمنع التهرب الضريبى.

الباب الأول

اقتراحات معالجة نسب الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة الوارد فى هذا القانون

هناك ثلاثة اقتراحات فى هذه المنشأة سيقوم الباحث بعرضها قبل أن يحدد أنسب اقتراح من وجهة نظره.

الاقتراح الأول :

إلغاء مسميات السلع التفصيلية واللجوء إلى عمومية النص (بيع سلع أو منتجات) لغرض الاتجار أو التصنيع والعمومية فى النسبة المقرر إضافتها ولتكن متوسط النسب القائمة حاليا (٢٪)، حيث إنها النسبة الغالبة بالجدول وسوف **يساعد ذلك على تحقيق الفوائد التالية :**

رأى الباحث :

يرى الباحث أنه فى ضوء المزايا التى يوفرها كل بديل وما قد يظهر من مشاكل فى التطبيق بالنسبة لكل بديل فإنه يحبذ الأخذ بالخيار الاول الذى جاء بالبند أولا حيث تكاد تقدم فى ظله مشاكل التطبيق لكونه يشتمل على الكثير من المزايا - والقواعد الواجب توافرها فى التشريعات الضريبية (الشمول - العدالة-سهولة التطبيق)، وذلك حسما لمشاكل التطبيق الحالية ومعوقاتها واستقرار للعمل الضريبى لدى كافة اطراف نظام الخصم والإضافة والتحصيل تحت حساب الضريبة (جهات الالتزام -ممولى الضريبة - مصلحة الضرائب).

واقتراح تعديل الجدول رقم (٢) بحيث يماثل الجدول رقم (١) على أن تكون الإضافة على المبيعات بنسبة واحدة ولتكن ١٪ وأن يكون هناك بند للسلع المستثناة والتى يحددها المشروع ويجد أنها استراتيجية ومؤثرة.

وهناك اقتراح بتعديل المبالغ المحصلة من المحامين لتصبح ١٠،٦،٤ بدلا من ٥،٣،٢ وكذلك الأطباء لتصبح ٢٠،١٠،٥ بدلا من ١٠،٥،١ وكذلك المستخلصين لتصبح ٥ بدلا من ١ ولن يحدث بشانها اى شىء أورد من مكتب رئيس المصلحة سابقا.

الباب الثاني

اقتراح بشأن القضاء على تعدد النماذج

ووضع نموذج واحد للتحصيل تحت حساب الضريبة

يقدم الباحث النموذج التالى ليحل محل النماذج المتعددة فى بيان المعاملات والتحصيل تحت حساب الضريبة توفيرا للوقت والجهد ولمساعدة الجهات على الوفاء بالالتزامات القانونية الواقعة عليها.

مصلحة الضرائب على الدخل

جهة الالتزام .... الرقم ....

العنوان .... نوع القطاع ....

السيد الأستاذ / رئيس مأمورية ضرائب ....

وعنوانها ....

تحية طيبة وبعد،

مرفق طيه الشيك رقم .... بتاريخ ../../ ١٩ بمبلغ ......

على بنك .... فرع.........................

بقيمة المبالغ المحصلة تحت حساب الضريبة طبقا للنماذج المرفقة وعددها (   )

بيان بالمعاملات والمحصل تحت حساب الضريبة

من .... لسنة........١٩

م	اسم الممول	العنوان	رقم البطاقة الضريبية	رقم الملف الضريبي	كود طبيعة التعامل	القيمة الإجمالية للتعامل	المحصل تحت حساب الضريبة
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				../..../.../..			
				/ / / /			

مسلسل	اسم الممول	العنوان	رقم البطاقة الضريبية	رقم الملف الضريبي	كود طبيعة التعامل	القيمة الإجمالية للتعامل	المحصل تحت حساب الضريبة
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
				./...../.../../..			
						إجمالى القيمة المحصلة	

تحريرا فى / /　　　　الموظف المختص　　　　رئيس جهة العمل

الباب الثالث

اقتراحات للحد من التفادى ومنع التهرب الضريبى

١ - حدد المشرع جهات الالتزام المطبقة لتشريعات الخصم تحت حساب الضريبة البند (٢) مادة ٣٧ من القانون رقم ١٥٧ لسنة ١٩٨١ المعدل بالقانون رقم ١٨٧ لسنة ١٩٩٣ أو التى يزيد رأسمالها عن ٢٠٠٠٠ جنيه من واقع العقد أو السجل التجارى أو الميزانية .

لجأ الكثيرون إلى تخفيض رأس المال بالسجل التجارى لأقل من ٢٠٠٠٠ جنيه لتفادى الالتزام بالتطبيق رغم أن معاملات المنشأة بملايين الجنيهات .

ويرى الباحث علاج هذه المشكلة عن طريق الأخذ برقم المبيعات بدلا من رأس المال أسوة بالمعمول به فى ضريبة المبيعات .

٢ - إن وجدت المشاكل الأم فأم المشاكل فى مجال التحصيل تحت حساب الضريبة تنحصر فى :

أ - عدم الالتزام بمحل البطاقة الضريبية وتقر فيها عند الطلب للجهات الملتزمة بتطبيق نظام التحصيل تحت حساب الضريبة أدى إلى فاقد فى المعاملات التى لا تظهر أمام مصلحة الضرائب لا تقل فى متوسطها عن ٣٠٪، وعلاج ذلك إلزام تشريعى لممولى الضريبة مع عقوبات رادعة تلزم الممولين بكتابة البيانات الضريبية (رقم الملف الضريبى - رقم البطاقة - اسم المأمورية المختصة - الاسم - النشاط - العنوان) على الدفاتر والسجلات والمستندات واللافتات .

ب - حظر التعامل ببيان الأسعار، حيث يؤدى إلى عدم ظهور المعاملات وأصحابها أمام مصلحة الضرائب بنسبة لا تقل فى المتوسط عن ١٠٪ من المعاملات، وعلاج ذلك تشريع ملزم وعقوبات رادعة .

الفهرس

الموضوع	الصفحة

شركة الأمل للتجهيزات الفنية
عامر شماخ وشركاه
ت: ٥٧٦١٩٦٢

رقم الإيداع ٨١٦٩ / ٩٩

الترقيم الدولي I.S.B.N.

977 - 19 - 8977 - 4